

DAS PROBLEM DER RÜCKWIRKUNG BEI EINER ÄNDERUNG DER RECHTSPRECHUNG

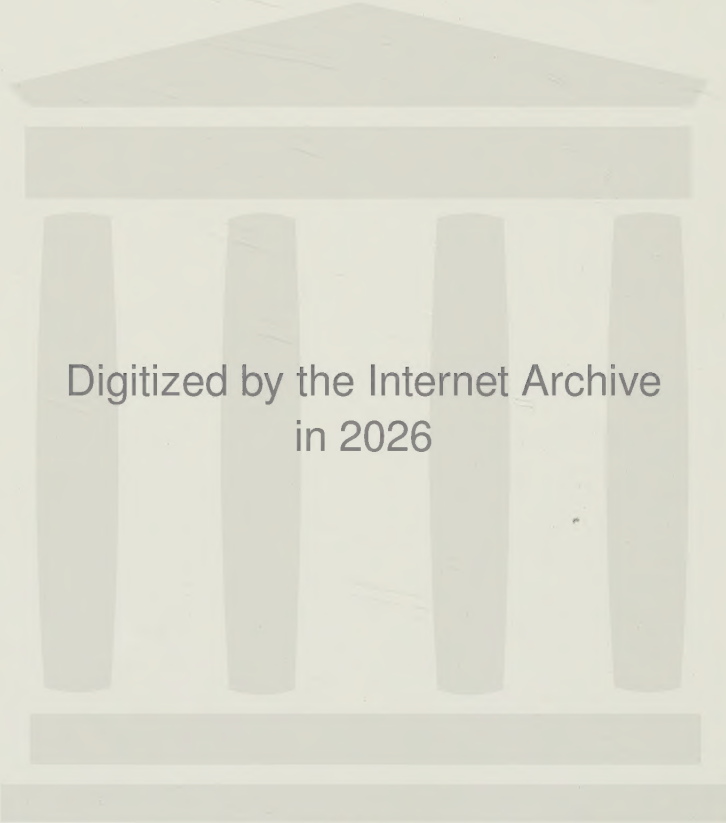
eine Rechtstheoretische Untersuchung
für den Bereich der Finanzgerichtsbarkeit

In a u g u r a l — D i s s e r t a t i o n

zur erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms - Universität zu Münster

1979

vorgelegt von
PETER BISCHOFF
aus Hohenwart
1980



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555418_0006

DAS PROBLEM DER RÜCKWIRKUNG
BEI EINER ÄNDERUNG DER RECHTSPRECHUNG

Eine rechtstheoretische Untersuchung
für den Bereich der Finanzgerichtsbarkeit

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster



vorgelegt von
PETER BISCHOFF
aus Hohenwart

1980



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dreier
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Kirchhof
Dekan: Prof. Dr. Bernert
Tag der mündlichen Prüfung: 17.12.1979

Inhaltsübersicht

Schriftenverzeichnis	VIII
Abkürzungsverzeichnis	XX

§ 1. Einleitung	1
---------------------------	---

Erster Teil

Bestandsaufnahme

1. Kapitel: Stellungnahmen der Rechtsprechung	7
§ 2. Reichsfinanzhof	7
§ 3. Bundesfinanzhof	8
I. Unzulässigkeit der Rückwirkung	8
1. Absolutes Verbot der Rechtspre- chungsänderung	8
2. Modifiziertes Verbot der Recht- sprechungsänderung	10
3. Änderung der Rechtsprechung bei gleichzeitiger Nichtrückwirkung	11
4. Beseitigung der Rückwirkungsfolgen im außergerichtlichen Bereich	12
II. Zulässigkeit der Rückwirkung	14
§ 4. Finanzgerichte	15
§ 5. Oberste Gerichtshöfe des Bundes - ohne Bundesfinanzhof. Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes	15
§ 6. Bundesverfassungsgericht	16
2. Kapitel: Stellungnahmen der Literatur	18
§ 7. Belastende Rückwirkung	18
I. Unzulässigkeit der belastenden Rückwirkung	18
1. Uneingeschränkte Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung	18
2. Eingeschränkte Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung	19

3. Änderung der Rechtsprechung bei gleichzeitiger Nichtrückwirkung	20
4. Beseitigung der Rückwirkungsfolgen im außergerichtlichen Bereich	22
II. Zulässigkeit der belastenden Rückwirkung	23
§ 8. Begünstigende Rückwirkung	24

Z w e i t e r T e i l

Versuch einer Problemlösung

1. Kapitel: Die steuerrechtliche Sonderregelung des § 176 AO	28
§ 9. Vertrauensschutz bei Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden	28
I. Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 176 AO	28
II. Entsprechende Anwendbarkeit des § 176 AO bei Fehlerfortschreibung (§ 22 Abs.3 S.2 u. 3 BewG) und Neuveranlagung (§§ 16 Abs.2 S.2 u. 3 VStG, 17 Abs.2 Nr.2 GrStG)	30
III. Begrenzter Anwendungsbereich des § 176 AO bei Änderung der Finanzrechtsprechung	31
1. Änderungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	31
2. Die Finanzverwaltung als Adressatin des Rückwirkungsverbots	31
3. Beschränkung des Rückwirkungsverbots auf Steuerbescheide	32
4. Erkennbare Zugrundelegung der bisherigen Rechtsprechung	33
2. Kapitel: Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen und die Änderung der Finanzrechtsprechung	35
1. Abschnitt: Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen	35
§ 10. Echte und unechte Rückwirkung	37
§ 11. Überlieferte Definitionen des Begriffs der echten Rückwirkung	38
I. Rückwirkung als Fiktion	38
II. Rückwirkung als Regelung abgeschlossener "Tatbestände"	40

III. Rückwirkung als Rückmotivation des Gesetzgebers	46
IV. Rückwirkung als Eingriff in bestehende Rechtspositionen	47
1. Eingriff in "wohlerworbene Rechte"	47
2. Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip und Grundrechtsverletzung	48
V. Rückwirkung als erneute Bewertung eines bereits bewerteten Sachverhalts	55
§ 12. Versuch einer Neubestimmung des Begriffs der echten Rückwirkung	57
I. Die Bestimmungs- und Bewertungsfunktion des Gesetzes als Grundlage einer neuen Definition des Rückwirkungsbegriffs	57
II. Rückwirkungsbegriff und Verfassungsdogmatik	61
1. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Unverbrüchlichkeit des Rechts	61
2. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Orientierungssicherheit des Rechts	63
3. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Rechtssicherheit	66
4. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit	68
III. Einschränkungen des Grundsatzes der Nichtrückwirkung von Gesetzen	70
1. Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung	71
2. Weitere Einschränkungen	73
§ 13. Versuch einer verfassungsrechtlichen Einordnung der unechten Rückwirkung	76
§ 14. Rückblick und Folgerungen	83
2. Abschnitt: Zur Vergleichbarkeit von Gesetzesänderung und Rechtsprechungsänderung	84
1. Unterabschnitt: Rechtsdogmatische Argumentation	85
§ 15. Lösungsversuche auf der Ebene der Gesetzes- und Grundsatzdogmatik	85
I. Steuerrecht	85

1. Formelles Steuerrecht	85
a. Grundsatz- und Divergenzrevision, Vorlagepflicht; § 115 Abs.2 Nr.1 u. Nr.2, § 11 Abs.3 u. Abs.4 FGO analog	85
b. Selbstbindung des Bundesfinanzhofs, § 126 Abs.5 FGO analog	88
c. Materielle Rechtskraft, § 110 Abs.1 FGO analog	90
d. Nichtbeachtung höchstrichterlicher Rechtsprechung als Revisionsgrund, § 118 Abs.1 S.1 FGO analog	91
e. Bindung der Finanzverwaltung an Zusagen, § 130 Abs.2 AO analog	93
2. Materielles Steuerrecht	94
a. Treu und Glauben	94
b. Verwirkung	95
c. Billigkeit	96
d. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	97
II. Gesetzesrecht außerhalb des Steuerrechts: einfache Gesetze	100
1. Amtshaftung, § 839 BGB analog	100
2. Legalitätsprinzip, § 152 Abs.2 StPO analog	104
3. Verfassungsprozeßrecht	105
III. Gesetzesrecht außerhalb des Steuerrechts: Verfassungsrecht	109
1. Der verfassungsrechtliche Rechtsprechungs-begriff	109
2. Art.3 Abs.1 GG	111
3. Ungeschriebene Verfassungsprinzipien	115
a. Rechtsstaatsprinzip - Rechtssicherheit - Vertrauensschutz	115
b. Rechtsstaatsprinzip - Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung - Bestimmtheitsgrundsatz	118
c. Einheit der Staatsgewalt - Gewaltenteilungsgrundsatz	120
§ 16. Die Rechtsprechung als Gewohnheitsrecht	124

2. Unterabschnitt: Rechtssoziologische Argumen- tation	129
§ 17. Rechtsprechungsergebnisse als faktische Verhaltensregeln	129
§ 18. Normierende Kraft der Rechtsprechung durch Aufnahme in die Praxis der Finanz- verwaltung ?	133
3. Unterabschnitt: Rechtsethische Argumentation .	134
§ 19. Darstellung und Kritik rechtsethischer Lösungsversuche	134
4. Unterabschnitt: Rechtstheoretische Argumen- tation	137
§ 20. Rechtstheorie und Steuerrechtsinterpre- tation	138
§ 21. Interpretationsmodelle	140
I. Begriffsjurisprudenz und Freirechts- schule	141
II. Interessen- und Wertungsjurisprudenz	142
III. Topik	144
IV. Die gegenwärtige Theoriediskussion .	145
1. Das hermeneutische Entscheidungs- modell	146
2. Empirisch-analytische Verfahrens- weisen	149
5. Unterabschnitt: Zusammenfassung und Stellung- nahme	152
§ 22. Hermeneutisch-pragmatisches Entschei- dungsmodell als Arbeitsgrundlage	153
I. Wissenschaftstheoretischer Grundriß .	153
II. Gesetzgebung und Rechtsprechung im hermeneutisch-pragmatischen Modell .	154
§ 23. Rechtstheoretisch-rechtsdogmatische Neu- formulierung des Rückwirkungsverbots . .	159
I. Die "Lücke" in der Rückwirkungsdogma- tik	159
II. Rechtstheoretische Möglichkeiten der "Lückenschließung"	160
III. Argumente für eine Neuformulierung des Rückwirkungsverbots	162
1. Positiv-rechtliche Argumente . . .	163
2. Rechtssoziologische Argumente . .	165
3. Ethisch-rechtspolitische Argumente	166
§ 24. Rückblick und Folgerungen	167

D r i t t e r T e i l

Theoretische Einzelprobleme und praktische
Durchführbarkeit des Verbots rückwirkender
Rechtsprechungsänderung

§ 25. Modifikationen des Verbots rückwirkender Rechtsprechungsänderung nach förmlichen und inhaltlichen Kriterien der bisherigen Rechtsprechung	169
I. Förmliche Kriterien der bisherigen Rechtsprechung	170
1. Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung	170
2. Formelle Publikation der bisherigen Rechtsprechung	172
3. "Gefestigte" Rechtsprechung ?	175
4. Streitentscheidende Tätigkeit - Gutachtenverfahren - Vorlegungsbeschlüsse	177
5. "Stufen" der Rechtsgewinnung - Klagearten - Urteile und andere Entscheidungen - Sachliche Zuständigkeit des obersten Steuergerichts	179
II. Inhaltliche Kriterien der bisherigen Rechtsprechung	180
1. Keine Sonderstellung der Steuerrechtsprechung als Prognosebasis	180
2. Steuerarten	182
§ 26. Modifikationen des Verbots rückwirkender Rechtsprechungsänderung nach Kriterien der Änderung der Rechtsprechung	183
I. Divergenzbegriff und Divergenztypus	183
II. Fehlende Orientierungsbasis	185
III. Änderungsgründe und Ausmaß der Änderung	185
IV. Ratio decidendi - Obiter dictum	186
V. Leitsätze	189
VI. Änderung der Rechtsprechung bei Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung im Anfrageverfahren	190

§ 27. Parallelen zum Verbot der Rückwirkung von Gesetzen	191
I. Echte - unechte Rückwirkung	191
1. Anwendbarkeit der Unterscheidung im Rechtsprechungsbereich	191
2. Regel-Ausnahme-Verhältnis bei echter Rückwirkung	193
II. Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung	195
III. Sachlich-rechtliche und prozeßrechtliche Rückwirkung	197
§ 28. Das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung in der Praxis der Finanzrechtsprechung	198
I. Absolutes und modifiziertes Änderungsverbot	199
II. Erlaß der Steuern	200
III. Prospective overruling	202
1. Darstellung der Entscheidungsmethode	202
2. Overruling und Instanzenzug	203
3. Widerlegung positiv-rechtlicher und rechtspolitischer Bedenken	204
4. Prospective overruling und Steuerrechtsdatenbanken	208
§ 29. Das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung in der Praxis der Finanzverwaltung	209
I. Belastende Rückwirkung bei der Einzelfallveranlagung	209
1. Steuerbescheide	210
a. Nicht-bestandskräftig veranlagte und nicht verjährte Steuern	210
b. Bestandskräftig veranlagte und nicht verjährte Steuern	210
c. Verjährte Steuern	211
2. Sonstige Verfügungen	212
II. Begünstigende Rückwirkung bei der Einzelfallveranlagung	212
1. Steuerbescheide	213
2. Sonstige Verfügungen	214
III. Richtlinien der Verwaltung für Gruppen gleichgefügter Einzelfälle	215
§ 30. Zusammenfassung	217

S c h r i f t e n v e r z e i c h n i s

- ARNDT HANS-WOLFGANG. Probleme rückwirkender Rechtsprechungs-
änderung. Dargestellt anhand der Rechtsprechung des Bundes-
gerichtshofes, des Bundesfinanzhofes, des Bundesarbeitsge-
richts und des Bundesverfassungsgerichts. Frankfurt/M. 1974
- BACHOF OTTO. Grundgesetz und Richtermacht. Tübingen 1959
- BÄUMLIN RICHARD. Staat, Recht und Geschichte. Eine Studie zum
Wesen des geschichtlichen Rechts. Entwickelt an den Grund-
problemen von Verfassung und Verwaltung. Zürich 1961
- BARTH KUNO. Tendenzen zur Gesetzgebung in der rechtsprechenden
Tätigkeit des obersten Finanzgerichts: Festschrift für Heinz
Paulick. Köln-Marienburg 1973, 277-292
- BASEDOW JÜRGEN. Rechtssicherheit in Kapitalismus und Sozia-
lismus. Erörtert am Beispiel der beiden deutschen Rechts-
ordnungen. JZ 1976, 297-304
- BAUR FRITZ. Sozialer Ausgleich durch Richterspruch. Ein Bei-
trag zum Wandel des Richteramts. JZ 1957, 194-197
- BECKER ENNO / RIEWALD ALFRED / KOCH KARL. Reichsabgabenord-
nung mit Nebengesetzen. 3 Bde. Köln u.a. 1963-1968
- BENDIX LUDWIG. Das Problem der Rechtssicherheit. Zur Einfüh-
rung des Relativismus in die Rechtsanwendungslehre, Berlin
1914
- BETTI EMILIO. Allgemeine Auslegungslehre als Methodik der
Geisteswissenschaften, Tübingen 1967
- BGB-RGRK. Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berück-
sichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des
Bundesgerichtshofes. Kommentar hg. von Reichsgerichtsräten
und Bundesrichtern. Bd.1, 11. Aufl. Berlin 1959
- BIRK ROLF. Die Ankündigung von Rechtsprechungsänderungen.
Rechtssoziologische und methodologische Bemerkungen zum
Urteil des BAG vom 26.10.1973. JZ 1974, 735-743
- BLOMEYER KARL / GERLAND HEINRICH B. / ZEILER ALOIS. Entwurf
eines Gesetzes zur Förderung der Rechtssicherheit. DJZ
36 (1931), 1348-1351
- BOCKELMANN PAUL. Recht und Sicherheit in der heutigen Ent-
wicklung. Universitas 28 (1973), 1191-1200
- BONNER KOMMENTAR. Kommentar zum Bonner Grundgesetz. Hamburg
1950-1976
- BRAUSLOFF STEPHAN. Die Rechtssicherheit. Eine Studie aus dem
Gebiete der allgemeinen Rechtslehre. Wien/Leipzig 1928
- BRAUNSCHWEIG BERNHARD VON. Ständige Rechtsprechung mit Bin-
dungswirkung ?. NJW 1965, 679-680

- BROX HANS. Urteilsanmerkung. SAE 1964, 181-183
- BRÜGGEMANN DIETER. Gesetzesrecht und Richterrecht. JR 1963, 162-170
- BUBENZER FRITZ. Der Vertrauensschutz im Steuerrecht. StuW 1955, 361-384
- BUCHNER HERBERT. Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung. Verfassungsrechtliches Gebot oder Hemmnis der Rechtsfortbildung ?. Gedächtnisschrift für Rolf Dietz. München 1973, 175-197
- BÜHLER OTTMAR / STRICKRODT GEORG. Steuerrecht. Grundriß in zwei Bänden. Bd.1, 1. Hbd., 3. Aufl. Wiesbaden 1959
- DANDO SHIGEMITSU. Das Legalitätsprinzip und die Rolle der Rechtsprechung und der Theorien. Zugleich zur Methodik der Strafgesetzgebung: Festschrift für Ernst Heinitz. Berlin 1972, 37-46
- DORN HERBERT. Rechtssicherheit und Richterspruch im Steuerrecht. JW 62 (1933), 289-297
- DREIER RALF. Zum Selbstverständnis der Jurisprudenz als Wissenschaft. RT 2 (1971), 37-54
- Probleme der Rechtsquellenlehre. Zugleich Bemerkungen zur Rechtsphilosophie Leonard Nelsons: Fortschritte des Verwaltungsrechts. Festschrift für Hans Julius Wolff. München 1973, 3-36
 - Zur Problematik und Situation der Verfassungsinterpretation: Dreier, Ralf/Schwegmann, Friedrich (Hg.). Probleme der Verfassungsinterpretation. Dokumentation einer Kontroverse. Baden/Baden 1976, 13-47
- DUES HANS. Praxisänderungen. Eine methodologische Untersuchung über die Stellung des Richters zum eigenen Präjudiz auf Grund von Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichts. Basel 1949
- ECKER WALTHER. Das Recht wird in und mit der Auslegung. JZ 1969, 477-482
- ECKHARDT WALTER / HILLEBRECHT ARNO. Problematik rückwirkender Steuergesetze. Köln u.a. 1960
- EICHLER HERRMANN. Die Rechtslehre vom Vertrauen. Privatrechtliche Untersuchungen über den Schutz des Vertrauens. Tübingen 1950
- EMGE CARL AUGUST. Sicherheit und Gerechtigkeit. Ihre gemeinsame metajuristische Wurzel. Berlin 1940
- ENGISCH KARL. Vom Weltbild des Juristen. 2. Aufl. Heidelberg 1965
- Einführung in das juristische Denken. 5. Aufl. Stuttgart 1971
- ENNECCERUS LUDWIG / NIPPERDEY HANS CARL. Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts. Allgemeiner Teil. 15. Aufl. Tübingen 1960

ESSER JOSEF. Realität und Ideologie der Rechtssicherheit in positiven Systemen. Festschrift für Theodor Rittler. Aalen 1957, 13-20

- Herrschende Lehre und ständige Rechtsprechung: Dogma und Kritik in der Wissenschaft. Mainzer Universitätsgespräche Sommersemester 1961, Mainz 1961, 26-35
- Richterrecht, Gerichtsgebrauch und Gewohnheitsrecht: Festschrift für Fritz von Hippel. Tübingen 1967, 95-130
- Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung. Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis. 2. Aufl. Frankfurt/M. 1972
- Grundsatz und Norm in der richterlichen Rechtsfortbildung des Privatrechts. Rechtsvergleichende Beiträge zur Rechtsquellen- und Interpretationslehre. 3. Aufl. Tübingen 1974

FISCHER ROBERT. Die Weiterbildung des Rechts durch die Rechtsprechung, Karlsruhe 1971

FLUME WERNER. Zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf dem Gebiet der Pensionsrückstellungen. StbJb 1960/61, 259-263

- Richterrecht im Steuerrecht. StbJb 1964/65, 55-80
- Richter und Recht. Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentags 1966. Bd.2, Teil K. München/Berlin 1967, 5-35
- Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis. StbJb 1967/68, 63-94
- Zum 50-jährigen Bestehen einer selbständigen höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung. DB 1968, 1865-1866

FRIAUF KARL HEINRICH. Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht. BB 1972, 669-678

FRIEDLAENDER KURT. Der rechtsstaatliche Gedanke der Rechtssicherheit bei Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs.1 Ziff.1 oder 2 AO. Ein Beitrag zur rechtswissenschaftlichen Auslegungslehre: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedenkschrift für Armin Spitaler, Köln 1965, 57-87

FRIEDRICH WERNER. Die Rückwirkung im Steuerrecht. StuW 1951, 81-120

- Treu und Glauben im Bilanzsteuerrecht. DB 1967, 1693-1695

GAST BRIGITTE. Das Präjudiz als Rechtsquelle im Steuerrecht: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze. Festschrift für Armin Spitaler. Stuttgart 1958, 111-123

GEIGER THEODOR. Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts. Neuwied/Berlin 1964

GEIGER WILLI. Bindungen der Verwaltung durch verfassungsgerichtliche und verwaltungsgerichtliche Urteile: Wandlungen der rechtsstaatlichen Verwaltung. Schriftenreihe der Hochschule Speyer. Bd. 13, 115-136

GERMANN OSCAR ADOLF. Rechtssicherheit. Kritische Bemerkungen zum heutigen Strafrecht. SchZStr 49 (1935), 257-330

- Präjudizielle Tragweite höchstinstanzlicher Urteile, insbesondere der Urteile des schweizerischen Bundesgerichts. Ein Beitrag zu den grundsätzlichen Fragen der Rechtsfindung. ZSR n.F. 68 (1949), 297-332, 423-456
- Präjudizien als Rechtsquelle. Eine Studie zu den Methoden der Rechtsfindung. Stockholm u.a. 1960
- Richterrecht: ders., Probleme und Methoden der Rechtsfindung. 2. Aufl. Bern 1967, 227-277

GÖLDNER DETLEF CHRISTOPH. Verfassungsprinzip und Privatrechtsnorm in der verfassungskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung. Verfassungskonkretisierung als Methoden- und Kompetenzproblem. Berlin 1969

GÖTZ VOLKMAR. Bundesverfassungsgericht und Vertrauensschutz: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz. Festgabe aus Anlaß des 25-jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts. Bd. 2 (Verfassungsauslegung). Tübingen 1976, 421-452

GRABITZ EBERHARD. Vertrauensschutz als Freiheitsschutz. DVBl 1973, 675-684

GRIEGER RUDOLF. Urteilsanmerkung. BB 1963, 423

GRUND WALTER. Steuergesetzgebung-Steuerverwaltung-Steuergerechtsbarkeit: 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit. Festschrift des Bundesfinanzhofs. Bonn/München 1968, 27-50

GRUNSKY WOLFGANG. Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung. Karlsruhe 1970

HAFKE BERNHARD. Das Rückwirkungsverbot des Art.103 II GG bei Änderung der Rechtsprechung zum materiellen Recht. Zugleich ein Beitrag zum Problem des Strafbarkeitsbewußtseins. Diss.iur. Göttingen 1970

HANACK ERNST-WALTER. Der Ausgleich divergierender Entscheidungen in der oberen Gerichtsbarkeit. Hamburg/Berlin 1962

- Buchbesprechung. AcP 167 (1967), 432-434

HANKE GERHARD. Über die Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Verwaltungsrichtlinien für Entscheidungen der Finanzverwaltung. BB 1969, 145-150

HARTZ WILHELM. Die Auslegung von Steuergesetzen. Inhalt und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Herne 1956

- Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. StbJb 1958/59, 31-103
- Steuergerichte und Verfassung: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedächtnisschrift für Armin Spitaler. Köln 1965, 89-118
- Urteilsanmerkung. DB 1965, 168

- HARTZ WILHELM. Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht.
Ziele-Wege-Grenzen. StbJb 1965/66, 75-133
- Überlegungen zur Rechtsprechungspraxis des Bundesfinanz-
hofs und der Finanzgerichte. DB 1973, 22-27
- HEIDRICH JOACHIM. S-Urteile auf der Grundlage unbestätigter
Erfahrungssätze ?. Zur neuen BFH-Rechtsprechung betreffend
Versorgungsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführ-
er. FR 1959, 507-512
- HELLMANN HANS / PFEIFFER KARL. Verfassungsrechtliche Proble-
me der rückwirkenden Fusionskontrolle: Beiträge zum Wirt-
schaftsrecht. Festschrift für Heinz Kaufmann. Köln-Marien-
burg 1972, 185-211
- HENKEL HEINRICH. Einführung in die Rechtsphilosophie. Grund-
lagen des Rechts. 2. Aufl. München 1977
- HERRMANN CARL. Berichtigungsveranlagung auf Grund einer Ent-
scheidung des Bundesfinanzhofs ?. FR 1955, 398-400
- HERRMANN CARL / HEUER GERHARD. Kommentar zur Einkommensteuer.
Einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer. Einschließ-
lich Nebengesetze. 17. Aufl. Köln-Marienburg 1950-1976
- HERSCHEL WILHELM. Rechtssicherheit und Rechtsklarheit. JZ 1967,
727-737
- HESSDÖRFER LUDWIG. Der Rechtsstaat. Sein Wesen und Wege zu
seiner Verwirklichung. Stuttgart 1961
- HESSE KONRAD. Der Rechtsstaat im Verfassungssystem des Grund-
gesetzes: Staatsverfassung und Kirchenordnung. Festgabe für
Rudolf Smend. Tübingen 1962
- HILGER MARIE LUISE. Überlegungen zum Richterrecht: Fest-
schrift für Karl Larenz. München 1973, 109-123
- HIPPE WOLFGANG. Zur rückwirkenden Anwendung geänderter höchst-
richterlicher Finanzrechtsprechung. DStR 1965, 556-559
- HÖPNER MARTIN. Die Rechtsverbindlichkeit von Pensionszusagen
an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer. DB 1960,
1345-1347
- HOFFMANN FRITZ. Der "ruhende" Gewerbebetrieb. Urteilsanmer-
kung. StuW 1964, 709-718
- HOFFMANN-RIEM WOLFGANG. Rückwirkende Besteuerung der Boden-
veräußerungsgewinne von Landwirten ?. DStR 1971, 3-9
- HUBER EUGEN. Recht und Rechtsverwirklichung. Probleme der
Gesetzgebung und der Rechtsphilosophie. 2. Aufl. Basel 1925
- HÜBNER KARL. Auflösung von Pensionsrückstellungen für Gesell-
schafter-Geschäftsführer bei der Ertragsbesteuerung. DB
1960, 218-220
- HÜBSCHMANN / HEPP / SPITALER. Kommentar zur Reichsabgaben-
ordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen.
1.-6. Aufl. Köln 1951-1976
- Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung.
7. Aufl. Köln 1976-1977

- JACOBS OTTO H. Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei der Bilanzierung in der Ertragsteuerebilanz. Stuw 1969, 633-658
- JAENKE GÜNTER. Rechtssicherheit im Steuerrecht: Felix, Günther (Hg.). Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, 43-91
- JAHREISS HERMANN. Berechenbarkeit und Recht. Leipzig 1927
- KAUFMANN FRANZ-XAVER. Sicherheit als soziologisches und sozialpolitisches Problem. Untersuchungen zu einer Wertidee hochdifferenzierter Gesellschaften. 2. Aufl. Stuttgart 1973
- KILIAN WOLFGANG. Juristische Entscheidung und elektronische Datenverarbeitung. Methodenorientierte Vorstudie. Frankfurt/M. 1974
- KIRCHHOF PAUL. Rechtsquellen und Grundgesetz: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz. Festgabe aus Anlaß des 25-jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts, Bd.2 (Verfassungsauslegung), Tübingen 1976, 50-107
- KIRSTEN KLAUS / SCHMIDER KARL-HEINZ / SCHÜRMANN HUGO. Berichtigung von Steuerverwaltungsakten und die Verjährung nach der Abgabenordnung 1977. Herne/Berlin 1976
- KISKER GÜNTER. Die Rückwirkung von Gesetzen. Eine Untersuchung zum anglo-amerikanischen und deutschen Recht. Tübingen 1963
- Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. VVDStRL 32 (1974), 149-199
- KLEIN FRANZ. Rechtssicherheit im Steuerrecht und Verfassungsrecht. FR 1965, 452-456
- KLEIN FRIEDRICH. Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen. Bonn 1952
- KLEIN FRIEDRICH / BARBEY GÜNTHER. Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen. Bonn 1964
- KLOEPFER MICHAEL. "Unbilligkeit" nach § 131 AO als Rechtsfrage vor dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes. Zum Vorlagebeschluß des BVerwG vom 13.2.1970. Stuw 1971, 277-282
- Vorwirkung von Gesetzen. München 1974
- KLUSSMANN MANFRED. Zulässigkeit und Grenzen von nachträglichen Eingriffen des Gesetzgebers in laufende Verträge. Berlin 1970
- KNITTEL WILHELM. Zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung. Eine Untersuchung zum deutschen und US-amerikanischen Recht. Bielefeld 1965
- KOHLMANN GÜNTHER. Der Begriff des Staatsgeheimnisses und das verfassungsrechtliche Gebot der Bestimmtheit von Strafvorschriften. Köln-Marienburg 1969
- KRIELE MARTIN. Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation. Berlin 1967

- KRUSE HEINRICH WILHELM. Was kann im Steuerrecht unter "folgerichtiger Entscheidung" verstanden werden ?. StuW 1958, 65-92
- Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts. Tübingen 1971
 - Steuerrecht I. Allgemeiner Teil. 3. Aufl. München 1973
- KÜHN ROLF / KUTTER HEINZ / HOFMANN RUTH. Abgabenordnung (Reform 1977). Finanzgerichtsordnung. Nebengesetze. 12. Aufl. Stuttgart 1977
- LARENZ KARL. Über die Bindungswirkung von Präjudizien: Festschrift für Hans Schima. Wien 1969, 247-264
- Der Richter als Gesetzgeber ?: Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft. Festschrift für Heinrich Henkel. Berlin/New York 1974, 31-45
 - Methodenlehre der Rechtswissenschaft. 3. Aufl. Berlin u.a. 1975
- LAUTMANN RÜDIGER. Freie Rechtsfindung und Methodik der Rechtsanwendung. Diss.iur. Würzburg 1967
- LEIBHOLZ GERHARD / RINCK HANS-JUSTUS. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. 5. Aufl. Köln-Marienburg 1975-1976
- LEISNER WALTER. Das Gesetzesvertrauen des Bürgers. Zur Theorie der Rechtsstaatlichkeit und der Rückwirkung der Gesetze: Festschrift für Friedrich Berber. München 1973, 273-297
- LENZ KARL-HEINZ. Das Vertrauensschutz-Prinzip. Zugleich eine notwendige Besinnung auf die Grundlagen unserer Rechtsordnung. Eine Studie. Berlin 1968
- LESS GÜNTER. Vom Wesen und Wert des Richterrechts. Erlangen 1954
- LITTMANN EBERHARD. Aus der Rechtsprechung 1967 des IV. Senats des Bundesfinanzhofs. FR 1967, 422-427
- LIVER PETER. Der Begriff der Rechtsquelle: Rechtsquellenprobleme im schweizerischen Recht. Festgabe der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den schweizerischen Juristenverein. Bern 1955, 1-55
- LUHMANN NIKLAS. Legitimation durch Verfahren. Neuwied/Berlin 1969
- Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität. 2. Aufl. Stuttgart 1973
- MAASSEN KURT. Ab wann können Rückstellungen für Personengesellschaften bei der Einheitsbewertung frühestens berücksichtigt werden ?. Zur Bedeutung einer Änderung der BFH-Rechtsprechung. DB 1959, 1120-1121
- Die Rückwirkung einer geänderten Rechtsauslegung und der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen. BB 1961, 541-545

- MAIHOFFER WERNER. Zum Verhältnis von Rechtssoziologie und Rechtstheorie: Jahr, Günther/Maihofer, Werner (Hg.). Rechtstheorie. Beiträge zur Grundlagendiskussion. Frankfurt/M. 1971, 247-302
- MAINKA JOHANNES. Vertrauensschutz im öffentlichen Recht. Bonn 1963
- MANGOLDT HERRMANN VON / KLEIN FRIEDRICH. Das Bonner Grundgesetz. 2. Aufl. München 1955-1974
- MAUNZ THEODOR. Deutsches Staatsrecht. 20. Aufl. München 1975
- MAUNZ THEODOR / DÜRIG GÜNTER / HERZOG ROMAN. Grundgesetz. Kommentar. 3 Bde., 4. Aufl. München 1974 mit Erg.-Liefg. 1-14 (1976)
- MEIER-HAYOZ ARTHUR. Der Richter als Gesetzgeber. Zürich 1951
- MEILICKE WIENAND. Alle Wettbewerbsverbote ohne Rücksicht auf Gehaltsgrenzen unwirksam ?. DB 1970, 396-399
- MERKERT HUBERT. Schaffen Gerichtsurteile Rechtssätze ?. DStR 1965, 559-560
- MERSMANN WOLFGANG. Grundsatzentscheidungen der höchsten Gerichte in Steuersachen. StKonRep 1966, 82-98
- Gedanken zur Entwicklung der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland. StuW 1969, 25-36
- MEYER-CORDING ULRICH. Die Rückwirkung von Gesetzen. JZ 1952, 161-167
- MEYER-LADEWIG JENS. Justizstaat und Richterrecht. Zur Bindungswirkung richterrechtlicher Institute. AcP 161 (1962), 97-128
- Der Satz "nulla poena sine lege" in dogmatischer Sicht. MDR 1962, 262-264
- MÜLLER FRIEDRICH. Normstruktur und Normativität. Zum Verhältnis von Recht und Wirklichkeit in der juristischen Hermeneutik. Entwickelt an Fragen der Verfassungsinterpretation. Berlin 1966
- MÜLLER HANS KARL. Zur Bindung des Bundesfinanzhofes an seine Rechtsprechung. Dargestellt an der Rechtsprechung des BFH zu Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften. StuW 1961, 683-700
- NOWAKOWSKI FRIEDRICH. Ist die Staatsanwaltschaft an die ständige oder gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden ?. Verhandlungen des 45. Deutschen Juristentags 1964. Bd.1, Teil 2. München 1964, 1-47
- OSSENBÜHL FRITZ. Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtsprechung. AöR 92 (1967), 478-495
- Vertrauensschutz im sozialen Rechtsstaat. DÖV 1972, 25-36

OHNE VERFASSER -k-. Rückstellungen für Kulanzleistungen nach der neuesten BFH-Rechtsprechung. BP 1965, 306-307

OHNE VERFASSER -wi-. Rückwirkende verschärfende Rechtsprechung-Anpassungsregelungen-Selbstbindung der Verwaltung. DB 1970, 2400-2402

PAULICK HEINZ. Bindungsprobleme im Steuerrecht. StbJb 1964/65, 351-397

- Die Nichtanerkennung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gegenüber Gesellschaftern von Personengesellschaften. FR 1967, 490-495

- Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 2. Aufl. Köln u.a. 1972

PÜTTNER GÜNTHER. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. VVDStRL 32 (1974), 200-227

RAISER LUDWIG. Rechtswissenschaft und Rechtspraxis. NJW 1964, 1201-1208

REDEKER KONRAD. Legitimation und Grenzen richterlicher Rechtssetzung. NJW 1972, 409-415

REHBINDER MANFRED. Die gesellschaftlichen Funktionen des Rechts: Soziologie. Sprache, Bezug zur Praxis, Verhältnis zu anderen Wissenschaften. Festschrift für René König. Opladen 1973, 354-368

REINICKE DIETRICH. Zur Ausfüllung von Gesetzeslücken durch den Bundesgerichtshof. JuS 1964, 421-429

REINICKE GERHARD / REINICKE DIETRICH. Zum Vertrauen auf eine ständige Rechtsprechung. MDR 1956, 324-328

RICHARDI REINHARD. Buchbesprechung. RdA 1972, 244-245

RÜMELIN MAX. Die Rechtssicherheit. Tübingen 1924

RÜTHERS BERND. Die unbegrenzte Auslegung. Tübingen 1968

SÄCKER FRANZ-JÜRGEN. Urteilsanmerkung. NJW 1968, 708-709
- Zur demokratischen Legitimation des Richter- und Gewohnheitsrechts. ZRP 1971, 145-150

- Die Konkretisierung vager Rechtssätze durch Rechtswissenschaft und Praxis. ARSP 58 (1972), 215-236

SALZWEDEL JÜRGEN. Rechtsstaat im Steuerrecht: Felix, Günther (Hg.). Vom Rechtsschutz im Steuerrecht. Düsseldorf 1960, 1-42

- Verfassungsrechtlich geschützte Besitzstände und ihre "Überleitung" in neues Recht. Zur Theorie der gesetzesfesten Rechtspositionen. DV 5 (1972), 11-36

SAMELI KATHARINA. Freiheit und Sicherheit im Recht. Zum Problem der Wertantinomie im Recht auf der Grundlage der Wertlehre Nicolai Hartmanns. Diss.iur. Zürich 1969

SAUER WILHELM. Die grundsätzliche Bedeutung der höchstrichterlichen Rechtsprechung für Praxis und Wissenschaft: Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben. Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts. Erster Band. Öffentliches Recht. Berlin/Leipzig 1929, 122-153

SCHNEEBARTH HANS WALTER. Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte. Sogenannte Rückwirkung von Gesetzen. Berlin 1961

SCHNEFOLD DIAN. Rechtsprechung oder Interpretationsrichtlinie ?. NJW 1973, 122-125

SCHICK WALTER. Verfassungsgewohnheitsrecht, Verfassungsrechtsprechung und "soziologische Betrachtungsweise": Festschrift für Marcel Bridel. Lausanne 1968, 515-531

SCHLÜTER WILFRIED. Das Obiter dictum. Die Grenzen höchstrichterlicher Entscheidungsbegründung. Dargestellt an Beispielen aus der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts. München 1973

SCHMIDT WALTER. "Vertrauensschutz" im öffentlichen Recht. Randpositionen des Eigentums im spätbürgerlichen Rechtsstaat. JuS 1973, 529-537

SCHNEIDER EGON. Über Gründe und Auswirkungen der Änderung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung. MDR 1971, 705-711

SCHNEIDER HANS-PETER. Richterrecht, Gesetzesrecht und Verfassungsrecht. Bemerkungen zum Beruf der Rechtsprechung im demokratischen Gemeinwesen. Frankfurt/M. 1969

SCHOLZ FRANZ. Die Rechtssicherheit. Berlin 1955

SCHREIBER HANS-LUDWIG. Rückwirkungsverbot bei einer Änderung der Rechtsprechung im Strafrecht. JZ 1973, 713-718

SCHWERTFEGGER GUNTHER. Zur Bedeutung der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Fallbearbeitung. JuS 1967, 312-317

SCHWINGE ERICH. Grundlagen des Revisionsrechts. 2. Aufl. Bonn 1960

SEBINGER HEINZ. Der Gedanke des Vertrauensschutzes im Entwurf der Abgabenordnung (E AO 1969). StKonRep 1970, 49-65

SEEWALD OTFRIED. Rückwirkung, Grundrechte, Vertrauensschutz. DÖV 1976, 228-232

SELMER PETER. Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung. StKonRep 1974, 83-127

SENF KARL. Zu dem Thema: Rechtssicherheit und Gerechtigkeit im Steuerrecht; das Rechtssatzsystem des Reichsfinanzhofs: Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart. Festgabe für Herrmann Großmann. Berlin/Wien 1932, 184-195

- Der "Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Rechtssicherheit" und das Steuerrecht. DJZ 37 (1932), 802-803

- SEUFFERT WALTER. Die Rückwirkung von Steuergesetzen nach Verfassungsrecht BB 1972, 1065-1068
- SÖHN HARTMUT. Zweifelsfragen zum Steuererlaß aus Billigkeitsgründen. Anrufung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes durch das Bundesverwaltungsgericht. FR 1971, 222-224
- SPANNER HANS. Verfassungsrechtliche Grundprobleme im VOL-Urteil des BFH vom 5. November 1964. DStR 1965, 91-97
- SPEHL WOLFGANG. Wert und Gefahr der Vorentscheidung und der Publikation. ÖJZ 1968, 259-263
- SPIETALER ARMIN. Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht. StbJb 1957/58, 143-164
- STAHL RAINER. Die Bindung der Staatsgewalten an die höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine rechtstheoretische Untersuchung auf der Grundlage des Bonner Grundgesetzes. Bern/Frankfurt a.M. 1973
- STARCK CHRISTIAN. Empirie in der Rechtsdogmatik. JZ 1972, 609-614
- Die Bindung des Richters an Gesetz und Verfassung. VVDStRL 34 (1976), 43-93
- STICH RUDOLF FRANZ. Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht. Diss.iur. Mainz 1954
- SWOBODA PETER. Ökonomische Aspekte der Rechtssicherheit: Festschrift für Walter Wilburg. Graz 1975, 387-404
- THEIS JAKOB. Zur rechtlichen Begründung der angeordneten Auflösung von Pensionsrückstellungen. DB 1960, 303-304
- THOMA GERHARD. Rechtssicherheit und Steuerberatung. StbJb 1959/60, 9-19
- TIPKE KLAUS. An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht. StKonRep 1965, 204-234
- Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß. 4. Aufl. Köln 1977
- TIPKE KLAUS / KRUSE HEINRICH WILHELM. Reichsabgabenordnung. Kommentar. 1.-7. Aufl. Köln-Marienburg 1965-1976
- Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und zur FGO. 8. Aufl. Köln 1976-1977
- TRÖNDLE HERBERT. Rückwirkungsverbot bei Rechtsprechungswandel ?. Eine Betrachtung zu einem Scheinproblem der Strafrechtswissenschaft: Festschrift für Eduard Dreher. Berlin/New York 1977, 117-136
- VOGEL KLAUS. Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts. Frankfurt a.M. /Berlin 1965
- WEISENSEE CARL. Rückwirkende Anwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ?. StuW 1961, 17-28

- WIEDEMANN HERBERT. Rechtssicherheit - ein absoluter Wert ?. Gedanken zum Bestimmtheitserfordernis zivilrechtlicher Tatbestände: Festschrift für Karl Larenz, München 1973, 199-215
- WIMMER AUGUST. Rechtssicherheit und Rechtssicherungsgrundsätze im Strafrecht und Strafprozeßrecht als rechtsethisches Problem. SJZ 1947, 594-599
- WIPPRECHT WALTER. Die Änderung der Rechtsprechung mit Wirkung nur für künftige Fälle. Eine rechtsvergleichende Untersuchung zum US-amerikanischen und deutschen Recht unter Berücksichtigung des englischen und schweizerischen Rechts. Diss.iur. Köln 1973
- WOHLSCHLEGEL HANSPETER. Lohnsteuerhaftung ausländischer Arbeitgeber oder: Der Richter als Gesetzgeber. Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 30.10.1973 - I R 50/71. FR 1974, 388-393
- WOLFF HANS JULIUS / BACHOF OTTO. Verwaltungsrecht I. Ein Studienbuch. 9. Aufl. München 1974
- WÜRTENBERGER THOMAS. Über Freiheit und Sicherheit: Festschrift für Hans Welzel. Berlin/New York 1974, 23-29
- ZIEMER HERBERT. Das Vertrauen zum Bundesfinanzhof und die Optik der Entscheidungsgründe. FR 1973, 227
- Das Obiter dictum in den Entscheidungsgründen des Bundesfinanzhofs. FR 1974, 75-76
- ZIEMER HERBERT / BIRKHOLZ HANS. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. 2. Aufl. München 1970
- ZIPPELIUS REINHOLD. Zum Problem der Rechtsfortbildung durch die Rechtsprechung. NJW 1964, 1981-1987
- Rechtsnorm und richterliche Entscheidungsfreiheit. JZ 1970, 241-245
- ZWEIGERT KONRAD / KÖTZ HEIN. Die Bedeutung des Rückwirkungsverbots für die Auslegung von Steuergesetzen. BB 1969, 453-456

Nur vereinzelt zitierte Schriften sind im Ausführungsteil der Arbeit näher bezeichnet. Wenn von einem Werk verschiedene Auflagen benutzt worden sind, ist in den Textanmerkungen -soweit nicht anders angegeben- jeweils die letzte Auflage zitiert.

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch für Österreich
AcP	Archiv für die zivilistische Praxis
AO	Abgabenordnung (1977); s.a. RAO
AÖR	Archiv für öffentliches Recht
AP	Arbeitsrechtliche Praxis, Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichts
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Der Betriebsberater
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFHG	Gesetz über den Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGH Warn	Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Warneyer)
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BP	Die steuerliche Betriebsprüfung
BR	Bundesrat
BSG	Bundessozialgericht
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb
DJT	Deutscher Juristentag
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZA	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A
DSWR	Datenverarbeitung in Steuer, Wirtschaft und Recht
DV	Die Verwaltung. Zeitschrift für Verwaltungs- wissenschaft
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
E AO	Entwurf einer Abgabenordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG AO	Einführungsgesetz zur AO 1977
ESTG	Einkommensteuergesetz
FamRändG	Gesetz zur Vereinheitlichung und Änderung familienrechtlicher Vorschriften
FG	Festgabe
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der frei- willigen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht
GBO	Grundbuchordnung
GeschO	Geschäftsordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutsch- land
GmbH-Rdsch	Rundschau für GmbH
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichts- höfe des Bundes
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz

GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GS	Gedächtnis- (Gedenk-) Schrift
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HGB	Handelsgesetzbuch
JbfrSRT	Jahrbuch für Rechtssoziologie und Rechtstheorie
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JBl	Juristische Blätter
JIR	Jahrbuch für internationales Recht
JJB	Juristen-Jahrbuch
JÖR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
JR	Juristische Rundschau
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristen-Zeitung
LAG	Gesetz über den Lastenausgleich
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MinBlFin	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB F	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Fach
ÖJT	Österreichischer Juristentag
ÖJZ	Österreichische Juristenzeitung
ÖZöR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
RabelsZ	(Rabels) Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAO	Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 (RGBl S.1993) i.d.F.v. 22.5.1931 (RGBl I, S.161)
Ratio	Ratio (Zeitschrift)
RdA	Recht der Arbeit
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Ämtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs

RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt
RsprEinhG	Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes
RStBl	Reichssteuerblatt
RT	Rechtstheorie. Zeitschrift für Logik, Methodenlehre, Kybernetik und Soziologie des Rechts
RWP-Bl	Rechts- und Wirtschaftspraxis (Blattei)
SAE	Sammlung arbeitsrechtlicher Entscheidungen der Arbeitgeberverbände
SchZSozVers	Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung
SchZStr	Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht
SGG	Sozialgerichtsgesetz
SJZ	Süddeutsche Juristenzeitung
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StKonRep	Steuer-Kongreß-Report
StPO	Strafprozeßordnung
StRK-Anm	Steuerrechtsprechung in Karteiform (Anmerkungen)
StuW	Steuer und Wirtschaft
Universitas	Zeitschrift für Wissenschaft, Kunst und Literatur
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VStG	Vermögenssteuergesetz
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung. Betriebswirtschaftliches Archiv und Fachorgan für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen
WM	Wertpapier-Mitteilungen

ZfgStW	Zeitschrift für die gesamte Staats- wissenschaft
ZfP	Zeitschrift für Politik
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechts- wissenschaft
ZVerglRW	Zeitschrift für Vergleichende Rechts- wissenschaft
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

§ 1. Einleitung

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist das Problem der Rückwirkung im Steuerrecht. In der Vergangenheit ist es wiederholt erörtert worden, vornehmlich unter dem Gesichtspunkt der Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze¹. Der Gesetzgeber darf danach die Sachverhalte, die sich bis zum Inkrafttreten eines Gesetzes ereignet haben, grundsätzlich nicht den Maßstäben einer neuen gesetzlichen Regelung unterwerfen.

Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen schützt den Steuerbürger aber nur so weit, wie die Gesetze das geltende Recht vorzeichnen und festlegen können. Es gilt nur für ein Netz von abstrakten und ergänzungsbedürftigen Regelungsmustern, welche die unerschöpfliche Fülle von Lebenssachverhalten niemals völlig einzufangen vermögen.

Ihre Wirkungskraft und ihre Verwirklichung als lebendige Bestandteile unseres Rechts erhalten die Gesetze erst durch einen Prozeß der Konkretisierung, in welchem sie an die verschiedenen menschlichen

1) Problemgeschichtliche Nachweise bei A.-Th. Vogel, Das Problem der verschärfenden Rückwirkung im Steuerrecht, Diss. iur. Heidelberg 1954, 40 ff.; H.-L. Schreiber, Gesetz und Richter. Zur geschichtlichen Entwicklung des Satzes nullum crimen, nulla poena sine lege, Frankfurt/M. 1976, 17 ff., 140 ff. Einen Überblick über Rechtsprechung und Literatur aus jüngerer Zeit bieten u.a. Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.87; Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 6.Aufl., § 1 RAO vor Anm.1; Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 2 RAO vor Anm.4. Zur Rückwirkung von Verordnungen s. W. Haack, Die Problematik des Erlasses rückwirkender Benutzungsgebührenordnungen bei Ungültigkeit einer bestehenden Gebührenordnung, Diss. iur. Göttingen 1971.

Lebensverhältnisse herangeführt werden. Autorisierte Träger dieses Prozesses sind neben der Verwaltung die Gerichte, die durch eine "bewertende, aktualisierende, integrierende und im konkreten Fall die Verwirklichung der Gerechtigkeit anstrebende Willensentscheidung"¹ das "reale Corpus juris"² ins Leben rufen. Die Steuerbürger orientieren sich demgemäß nicht nur an den abstrakten Regeln des Gesetzgebers, sondern vertrauen bei der Verwirklichung ihrer Sozialbezüge auch auf die Ergebnisse richterlicher Rechtsfindung. Fraglich ist dabei nur, ob die Dispositionen, die in diesem Vertrauen getroffen worden sind, bei einer Änderung der Rechtsprechung nach den Grundsätzen der bisherigen Entscheidungspraxis beurteilt werden müssen, oder ob die Gerichte ihre neue Rechtsauffassung auch auf die vor Änderung der Rechtsprechung entstandenen Sachverhalte anwenden dürfen.

1. Im Steuerrecht kommt der vorliegenden Fragestellung eine besondere Bedeutung zu, die eine Beschränkung der Untersuchung auf dieses Rechtsgebiet rechtfertigt. Eine unübersehbare Anzahl von Fällen mit gleicher Sach- und Problemlage hat zur Folge, daß die Finanzgerichte oftmals durch ein Urteil über die gleichliegenden 10.000, 100.000, ja Millionen Fälle mitentscheiden³. Die damit gegebene faktische Übernahme gesetzgeberischer Funktionen durch die Gerichte legt es nahe, das richterliche Rückwirkungsproblem gerade im Steuerrecht durch eine entsprechende Anwendung des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen zu lösen.

1) BAGE 2, 175.

2) Esser, Grundsatz und Norm, 22, 94.

3) Tipke/Kruse (Tipke), 8. Aufl., FGO Einf. Anm.16. Erinnerung sei hier nur an die Rechtsprechung über die Ehegattenbesteuerung. Weitere Beispiele bei Barth, FS f. Paulick, 279 ff.; G. Rose, Verunsicherte Steuerpraxis: StbJb 1975/76, 41-85 (69).

Außerdem werden mit Rücksicht auf das Abgabenrecht sehr häufig vermögensrechtliche Planungen von einigem Gewicht vorbereitet und durchgeführt. Jahrzehntelang beibehaltene, an der bisherigen Judikatur ausgerichtete Bilanzansätze können durch eine Rechtsprechungsänderung hinfällig werden. Die rückwirkende Anwendung einer neuen Judikatur kann zu Liquiditätsschwierigkeiten und zur Auflösung ganzer Betriebe oder Betriebszweige führen. Unvorbereitete Änderungen der Rechtsprechungspraxis können den Bürger daher im Steuerrecht besonders hart treffen.

Daneben spricht für eine Beschränkung der Untersuchung auf das Gebiet des Abgabenrechts auch die Möglichkeit, daß spezielle steuerrechtliche Normen eine allgemeine Erörterung des richterlichen Rückwirkungsproblems überflüssig machen können.

Nicht zuletzt darf, selbst wenn die Überprüfung der vorgebrachten Argumente eine Sonderstellung des Steuerrechts für die Frage der Rückwirkung nicht rechtfertigen sollte, die Genauigkeit der Sachnähe nicht gegenüber dem Anspruch allseitiger Sachkompetenz zurücktreten. Der Umfang der anzustellenden Einzeluntersuchungen erfordert vielmehr eine Beschränkung auf das Rechtsgebiet, das seit jeher bei der Erörterung der Rückwirkungsfrage eine führende Stellung eingenommen hat¹.

2. Trotz der aufgezeigten Bedeutung der Problemuntersuchung für die Praxis des Steuerrechts bewegen

1) Vgl. die grundlegenden Untersuchungen zur Rückwirkung von Gesetzen von Friedrich Klein: ders., Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen, Bonn 1952; ders., Von der Zulässigkeit zur Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze: StuW 1954, 1-44; ders., Dürfen Steuergesetze rückwirkend belasten?: ÖZöR 15 n.F. (1965), 25-62.

sich die bisherigen Stellungnahmen im steuerlichen Fachschrifttum mehr auf der Ebene der Spekulation als auf der einer vertiefenden Argumentation. Auch die Monographien von Wolfgang Knittel¹, Wolfgang Grunsky², Walter Wipprecht³ und Hans-Wolfgang Arndt⁴, in denen das Problem im Hinblick auf alle Rechtsgebiete diskutiert wird, stellen mehr eine Herausforderung als einen richtungsweisenden Vorschlag für die Lösung "ein(e)s der packendsten Probleme der neueren Rechtsentwicklung"⁵ dar. Bereits die Vielzahl der voneinander abweichenden Ergebnisse ist ein Indiz dafür, daß die Frage der rückwirkenden Rechtsprechungsänderung noch weitgehend ungeklärt ist und einer weiteren Erörterung bedarf.

Dem obersten deutschen Steuergericht fehlen dementsprechend dogmatisch verlässliche Anhaltspunkte für eine "sichere" Rechtsfindung. Über dreißig veröffentlichte Entscheidungen des Gerichts mit unterschiedlicher rechtlicher Argumentation und teilweise konträren Ergebnissen machen deutlich, welch

-
- 1) Zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung. Eine Untersuchung zum deutschen und US-amerikanischen Recht, Bielefeld 1965.
 - 2) Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, Karlsruhe 1970.
 - 3) Die Änderung der Rechtsprechung mit Wirkung nur für künftige Fälle. Eine rechtsvergleichende Untersuchung zu US-amerikanischen und deutschen Recht unter Berücksichtigung des englischen und schweizerischen Rechts, Diss. iur. Köln 1973.
 - 4) Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung. Dargestellt anhand der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, des Bundesfinanzhofes, des Bundesarbeitsgerichts und des Bundesverfassungsgerichts, Frankfurt/M. 1974.
 - 5) Flume StbJb 1960/61, 260.

großes Bedürfnis für eine erneute wissenschaftliche Untersuchung besteht¹.

3. Die Erschließung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung befindet sich demnach immer noch in den Anfangsgründen². Dies liegt weniger daran, daß sich die Vertreter des Steuerrechts vornehmlich zu Tagesfragen äußern und wissenschaftlich fundierte Veröffentlichungen zu Grundsatzproblemen vernachlässigen³. Die Gründe sind vielmehr darin zu sehen, daß die Lösung der Rückwirkungsfrage im Steuerrecht nicht nur steuerrechtliche oder verfassungsrechtliche Probleme mit sich bringt, sondern umfangreiche Untersuchungen auf dem Gebiet der allgemeinen Grundlagen des Rechts erfordert, auf dem zu allen Zeiten ebenso viele wie unterschiedliche Meinungen vertreten worden sind. Dennoch kann man den Fragen nach der Seinsweise des Rechts, nach dem Verhältnis des in der Zeit lebenden Staatsbürgers zum Recht, zum Gesetz und

-
- 1) Die Abhängigkeit der Rechtsprechung von der Erschließung wissenschaftlicher Probleme ist gerade auf dem Gebiet der Rückwirkung sehr deutlich geworden. So glaubte das BVerfG erst im Jahre 1961, sich unter Heranziehung der inzwischen veröffentlichten wissenschaftlichen Stellungnahmen ein umfassendes Bild über die Zulässigkeit einer Rückwirkung von Gesetzen verschafft zu haben. Bis dahin waren viele Verfahren in dieser Frage über 10 Jahre beim BVerfG anhängig, vgl. Fr. Haver, Keine rückwirkende steuerliche Belastung abgeschlossener Tatbestände. Zu den neuen Grundsatzentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts: BB 1962, 91-94 (92). Mit der Bitte um einen Vorschlag zur Lösung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung hat sich allerdings bisher nur das BAG ausdrücklich an die Wissenschaft gewandt, vgl. BAGE 21, 245.
 - 2) Engisch, Weltbild, 69; U. Diederichsen, Buchbesprechung: DNotZ 1968, 576-578 (577); Hilger, FS f. Larenz, 117.
 - 3) Kruse, Steuerrecht, § 1 I (2 f.).

zur Rechtsprechung nicht aus dem Weg gehen¹, sondern muß sich auch um eine Lösung dieser grundlegenden Probleme bemühen.

4. Die vorliegende Untersuchung ist in drei größere Abschnitte gegliedert. Im ersten Teil der Arbeit wird zunächst der Stand der Meinungen in Rechtsprechung und Literatur dargelegt. Aufgabe eines zweiten Teils ist es, Möglichkeiten der Erschließung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung nach den bekannten Erfahrungsstrukturen des positiven Rechts aufzuzeigen, d.h. nach Möglichkeiten der Einordnung des Problems in das bisher erschlossene dogmatische System zu suchen. Dabei werden gleichzeitig die bisherigen Problemlösungsvorschläge der Kritik unterzogen. Sofern eine solche Einordnung nicht möglich ist, werden anschließend die Bedingungen aufgezeigt, welche für die rechtliche Erfassung neuer, dogmatisch unerschlossener Lebenssachverhalte, und somit auch für das Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, zur Verfügung stehen. Ein dritter Teil ist schließlich der Darstellung der theoretisch gefundenen Lösung in ihren vielfältigen praktischen Auswirkungen gewidmet. Gerade von der Bewährung und Anerkennung der aufgezeigten Problemlösung in der Praxis der Finanzgerichte und der Steuerverwaltung wird der künftige dogmatische Stellenwert des Ergebnisses der vorliegenden Untersuchung wesentlich abhängig sein.

1) So aber P. Bockelmann, Referat zum Thema "Zeitliche Geltung, Zeit der Tat": Niederschriften über die Sitzungen der Großen Strafrechtskommission, 3. Bd., Allgemeiner Teil, Bonn 1958, 288-293 (289).

ERSTER TEIL
BESTANDSAUFNAHME

E r s t e s K a p i t e l
Stellungnahmen der Rechtsprechung

Die Steuergerichte¹ haben in der überwiegenden Anzahl ihrer Entscheidungen die bisherige Praxis aufgegeben, ohne zu dem Problem der Rückwirkung Stellung zu nehmen². Soweit die Rechtsprechung allerdings das Problem erörtert hat, weichen ihre Lösungsvorschläge weit voneinander ab. Die Stellungnahmen bleiben dabei -anders als im Schrifttum- auf die Fälle beschränkt, in denen die Steuerbürger durch eine Änderung der Gerichtspraxis nachträglich belastet worden sind. Eine rückwirkende Besserstellung wird nicht diskutiert.

§ 2. Reichsfinanzhof

Der Reichsfinanzhof befaßte sich in zwei Urteilen mit der Frage, ob ein Steuerpflichtiger bei einer

-
- 1) Der Begriff "Steuergerichte" wird aus Vereinfachungsgründen für die Finanzgerichte und für den obersten deutschen Finanzgerichtshof (RFH, OFH, BFH) gebraucht. Die entwickelten Grundsätze gelten auch, soweit von diesen Gerichten in Zollsachen entschieden worden ist. Rechtsstreitigkeiten auf dem Gebiet des Abgabenrechts, in denen der allgemeine Verwaltungsrechtsweg eröffnet ist (z.B. Streitigkeiten über Verbrauchs- oder Verkehrssteuern mit örtlich begrenztem Wirkungskreis oder über Gebühren und Beiträge, die nicht durch Bundesgesetz geregelt sind - vgl. § 33 Abs.1 FGO), werden nicht erörtert.
 - 2) Vgl. die Belege bei Fr. Mangold, *Steuervereinfachung und höchstichterliche Rechtsprechung*: DStR 1975, 402-407 (403 ff.).

Rechtsprechungsänderung nachträglich in Anspruch genommen werden durfte¹. In beiden Fällen ließ er die Nachforderung von Steuern für einen zurückliegenden Zeitraum nicht zu. Im ersten Urteil stützte er seine Entscheidung auf die Billigkeitsklausel des § 11 RAO 1919². Die Nachforderung stelle eine besondere wirtschaftliche Härte und eine Unbilligkeit dar, wenn die Bürger einer einheitlichen Rechtsprechung gefolgt seien und die nicht versteuerten Werte anderweitig verwandt hätten³. Im zweiten Fall ließ der Reichsfinanzhof eine nachträgliche Inanspruchnahme der steuerpflichtigen Partei ebenfalls nicht zu, weil erst im Zeitpunkt der Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung eine Änderung in der tatsächlichen und rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts erfolgen dürfe⁴.

§ 3. Bundesfinanzhof

I. Unzulässigkeit der Rückwirkung

1. Absolutes Verbot der Rechtsprechungsänderung

In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde das Problem erstmals im Jahre 1958 aufgegriffen⁵.

-
- 1) VI A 131/34 v. 1.3.1934, RStBl 1934, 709 ff. und III 115/41 v. 3.9.1941, RFHE 51, 58 ff. Auf die Angabe des nicht problembezogenen Inhalts der Entscheidungen muß verzichtet werden. Aktenzeichen werden nur zitiert, soweit auf die Standpunkte der einzelnen Senate besonders hingewiesen werden soll.
 - 2) Wortlaut der Vorschrift: "Wo im Sinne des Gesetzes die Behörden die Entscheidung nach ihrem Ermessen zu treffen haben, hat sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen."
 - 3) RFH RStBl 1934, 711.
 - 4) RFHE 51, 59.
 - 5) U. VI 13/57 U v. 1.8.1958, BFHE 67, 300 ff.

Der Steuerpflichtige hatte in dem Rechtsstreit zu erreichen versucht, daß die höchstrichterliche Rechtsauslegung zu seinen Gunsten für die Vergangenheit geändert und sein Fall nach der geänderten Rechtsprechung beurteilt werde. Der erkennende Senat gab diesem Begehren nicht statt. Er war der Ansicht, er müsse an der bisherigen Auslegungspraxis festhalten, weil diese inzwischen in den Willen des Gesetzgebers und damit in das geltende Recht aufgenommen worden sei. Außerdem dürfe er seine Rechtsprechung wegen des Gebots der Stetigkeit der Rechtsprechung, welches auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und der Rechtsstaatlichkeit beruhe, nicht ändern¹.

Mit dieser Entscheidung legte der Bundesfinanzhof die Richtung für eine Reihe weiterer Judikate fest. Auch in den Urteilen VI 154/57 U v. 17.7.1959², I 189/59 S v. 15.11.1960³ und VI 84/60 U v. 24.2.1961⁴ wurde die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit beibehalten. Die Steuerpflichtigen zögen für die Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen eines geplanten Vorhabens vornehmlich die höchstrichterliche Rechtsprechung heran, der damit die wichtige Aufgabe zukomme, durch Fortentwicklung des Steuerrechts Rechtssicherheit in dem Sinne zu schaffen, daß sie den Bürgern eine feste Grundlage für ihre steuerlich bedeutsamen Entschlüsse in die Hand gebe⁵.

1) BFHE 67, 303 f.

2) BFHE 69, 218 ff.

3) BFHE 72, 210 ff.

4) BFHE 72, 515 ff.

5) BFHE 69, 220 f.; 72, 520.

2. Modifiziertes Verbot der Rechtsprechungsänderung

Die uneingeschränkte Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung aus Rechtssicherheitsgründen wurde jedoch bald aufgegeben. Die Praxis der Gerichte sollte künftig nur so lange weitergeführt werden, als keine schwerwiegenden Gründe für die Änderung der Judikatur sprachen.

In den Entscheidungen GrS 1/63 S v. 13.11.1963¹ und VI 13/64 S v. 29.6.1965² nahm der Bundesfinanzhof einen solchen schwerwiegenden Grund für die Änderung seines Standpunktes und für die rückwirkende Anwendung der neuen Rechtsprechung an³. In den Urteilen VI 84/60 U v. 24.2.1961⁴, VI 331/62 S v. 29.11.1963⁵, VI 346/62 U v. 3.7.1964⁶, VI 249/63 U v. 24.7.1964⁷, VI 177/62 U v. 28.8.1964⁸, VII 22/62 S v. 19.1.1965⁹, VIII R 58/59 v. 15.3.1973¹⁰ und VIII R 256/72 v. 20.11.1973¹¹ hielt er aber aus dem überwiegenden Grunde der Rechtssicherheit an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Außerdem legte er dar, ein oberstes Bundesgericht müsse eine stetige, richtungsweisende und einheitliche Rechtsprechung entwickeln¹². Darüber hinaus sei er auch nach

-
- 1) BFHE 78, 315 ff.
 - 2) BFHE 82, 678 ff.
 - 3) BFHE 78, 319 f., 82, 685.
 - 4) BFHE 72, 515 ff.
 - 5) BFHE 79, 550 ff.
 - 6) BFHE 80, 202 ff.
 - 7) BFHE 80, 232 ff.
 - 8) BFHE 80, 288 ff.
 - 9) BFHE 81, 572 ff.
 - 10) BFHE 109, 185 f.
 - 11) BFHE 110, 561 ff.
 - 12) BFHE 109, 186; 110, 563.

Art.20 Abs.3 GG an die bisherige Judikatur gebunden. Diese sei in den Willen des Gesetzgebers aufgenommen worden, weil der Gesetzgeber die bisherige Rechtsprechung bei der Neufassung der jeweiligen Gesetze gekannt und keine anderslautenden Regelungen geschaffen habe¹.

3. Änderung der Rechtsprechung bei gleichzeitiger Nichtrückwirkung

In einer dritten Gruppe von Urteilen übte der Bundesfinanzhof einen besonderen Entscheidungsstil. In den Fällen V 226/57 S v. 22.10.1959², I 188/61 v. 26.6.1962 und I 247/62 U v. 16.9.1964³, sowie VI 170/65, VI 21/65, VI R 22/66 v. 16.8.1967 und VI R 72/67 v. 18.8.1967⁴ entschied sich das Gericht für die Rechtsauffassung, die es im konkreten Fall für richtig hielt und der es folgen wollte. Es bewertete aber andererseits die Sachverhalte, die vor der Änderung der Rechtsprechung lagen, nach der bisherigen Praxis des obersten Steuergerichts.

Der Erste Senat stützte dabei die nichtrückwirkende Anwendung der neuen Rechtsprechung auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes und auf Treu und Glauben⁵. Außerdem argumentierte er mit dem Verbot des Ausweises nichtrealisierter Gewinne, wonach Aufwand und Erfolg nur in dem Veranlagungszeitraum buchmäßig und steuerlich erfaßt werden dürften, in dem sie angefallen seien⁶.

1) BFHE 72, 519 f.; 79, 552.

2) BFHE 69, 486 ff.

3) BFHE 75, 366 ff.; 80, 488 ff.

4) BFHE 89, 447 ff.; 90, 55 ff.; 90, 57 ff.; 90, 67 ff.

5) BFHE 75, 375; 80, 490.

6) BFHE 75, 375.

Der Fünfte Senat argumentierte bei Nichtigerklärung einer bisher stets als gültig angesehenen Rechtsverordnung mit dem Rechtsgedanken des § 79 BVerfGG. Die Feststellung der Nichtigkeit einer untergesetzlichen Norm durch den Bundesfinanzhof dürfe den Bürger ebensowenig rückwirkend belasten wie die Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes durch das Bundesverfassungsgericht. Die Steuervorteile müßten ihm deshalb trotz Nichtigerklärung der betreffenden Rechtsverordnung bis zur Veröffentlichung der neuen Rechtsprechung gewährt werden¹.

Der Sechste Senat leitete das Verbot der Rückwirkung aus dem Gleichheitssatz ab. Der zur Entscheidung stehende Sachverhalt müsse so behandelt werden wie die gleichliegenden Fälle, die noch vor dem Bekanntwerden der neuen Rechtsprechungspraxis bewertet worden seien².

4. Beseitigung der Rückwirkungsfolgen im außergerichtlichen Bereich

In einer weiteren Reihe von Entscheidungen vertrat der Bundesfinanzhof die Ansicht, er könne und müsse stets nach den Erkenntnissen urteilen, die er zur Zeit des Richterspruchs gewonnen habe. Es sei bei einer Rückwirkung der neuen Entscheidung grundsätzlich Sache der Finanzverwaltung, die Steuerpflichtigen über eine Billigkeitsregelung -im

1) BFHE 69, 495 f.

2) BFHE 89, 460; 90, 56; 90, 58.

gegebenen Fall gemäß § 131 RAO¹ - zu entlasten². Der Schutz des Bürgers gegen die Rückwirkung sei zwar aus Gründen der Rechtssicherheit³, der Einheitlichkeit und Kontinuität der Rechtsprechung⁴, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁵ und nach dem Grundsatz von Treu und Glauben⁶ geboten, könne aber nicht unmittelbar von der Rechtsprechung gewährleistet werden. Selbst wenn die neue rechtliche Beurteilung einer Norm dieselben Auswirkungen habe wie der rückwirkende Erlass steuererhöhender Gesetze⁷, dürfe das Gericht in eigener Zuständigkeit nur im Ausnahmefall die Frage der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung in seine Entscheidung einbeziehen, wenn nämlich die Verwaltung sich bei ihrer Ermessensentscheidung nur in einer einzigen Richtung festlegen könne⁸.

-
- 1) Vgl. nunmehr §§ 163, 184 Abs.2 AO (abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen) und § 227 AO (Erlass der festgesetzten Steuer aus Billigkeitsgründen).
 - 2) U. I 39/57 U v. 14.8.1958, BFHE 67, 354 ff.;
U. VI 28/64 U v. 13.3.1964, BFHE 79, 306 ff.;
U. IV 11/64 S v. 5.11.1964, BFHE 80, 356 ff.;
U. IV 139/65 U v. 7.10.1965, BFHE 83, 555 ff.;
U. IV R 62/66 v. 16.2.1967, BFHE 87, 531 ff.;
U. IV R 280/66 v. 16.3.1967, BFHE 88, 325 ff.;
Beschl. IIB 55-56/70 v. 25.3.1971, BFHE 101, 429f.;
U. II R 6/71 v. 21.7.1971, BFHE 104, 12 f.;
U. II R 148/70 v. 27.1.1972, BFHE 105, 68 ff.
 - 3) BFHE 67, 362 ff.; 80, 379.
 - 4) BFHE 67, 364 f.
 - 5) BFHE 79, 309.
 - 6) BFHE 67, 361.
 - 7) BFHE 80, 379.
 - 8) BFHE 67, 359; 80, 378; 87, 539; sog. Ermessensreduzierung auf Null. Vgl. auch BFH U. VI R 255/66 v. 19.1.1968, BFHE 91, 393: Dem Bürger, der entsprechend der bisherigen Rechtsprechung auf eine bestimmte Frist vertraut habe, müsse bei Änderung der Rechtsprechung billigerweise eine Nachfrist eingeräumt werden.

II. Zulässigkeit der Rückwirkung

Während der Bundesfinanzhof in der großen Zahl der problembezogenen Fälle sich für eine Nichtrückwirkung der geänderten Rechtsprechung einsetzte, ließ er bei einzelnen Entscheidungen eine rückwirkende Rechtsprechungsänderung uneingeschränkt zu¹.

Er begründete dies damit, daß eine als unrichtig erkannte und hinter der Entwicklung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zurückgebliebene Rechtsauffassung unverzüglich durch neue und den Zeitumständen entsprechende Rechtserkenntnisse ersetzt werden müsse². Die Gerichte seien an das Rechtsstaatsprinzip³ und an Gesetz und Recht, Art.20 Abs.3 GG⁴, gebunden. Sie hätten außerdem nach Art.97 Abs.1 GG die Verpflichtung, Rechtsstreitigkeiten nach Maßgabe des zutreffenden Gesetzes zu entscheiden⁵. Der Steuerpflichtige könne sich demgegenüber nicht auf Treu und Glauben berufen, weil die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes ein konkretes Verhältnis zwischen Bürger und Staat voraussetze. Eine besondere Vertrauenssituation werde aber bei einer richterlichen Entscheidung für die Allgemeinheit nicht begründet, da sich die Wirkungen eines Urteils mit Ausnahme der Fälle des § 31 BVerfGG nur auf die am Verfahren Beteiligten erstrecken⁶.

-
- 1) U. V 133/59 U v. 12.4.1962, BFHE 74, 699 ff.;
U. V 71/61 S v. 29.7.1965, BFHE 83, 125 ff.;
U. I R 111/66 v. 30.11.1966, BFHE 87, 345 ff.;
U. IV 194/64 v. 13.4.1967, BFHE 88, 333 ff.;
U. II 32/62, R 49/66 v. 7.5.1968, BFHE 92, 525 ff.;
U. I R 133/68 v. 16.9.1970, BFHE 100, 199 ff.
 - 2) BFHE 74, 702; 83, 133; 87, 348; 88, 336;
92, 533; 100, 201.
 - 3) BFHE 88, 336.
 - 4) BFHE 87, 348; 100, 201.
 - 5) BFHE 92, 533; 100, 201.
 - 6) BFHE 74, 702; 83, 133; 87, 348; 88, 335.

§ 4. Finanzgerichte

Widersprüchliche Auffassungen über die Behandlung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung finden sich nicht nur in der Rechtsprechung des obersten deutschen Steuergerichts, sondern auch in den Entscheidungen der Finanzgerichte.

So ließ das Finanzgericht Nürnberg eine Rückwirkung uneingeschränkt zu und versagte dem Bürger den Schutz des Vertrauens auf die bisherige gerichtliche Praxis¹. Das Finanzgericht Bremen gab andererseits einem solchen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Vertrauensschutz statt und sprach sich für ein Verbot rückwirkender Rechtsprechungsänderung aus².

§ 5. Oberste Gerichtshöfe des Bundes - ohne Bundesfinanzhof. Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes

Neben dem Bundesfinanzhof äußerten sich auch andere oberste Bundesgerichtshöfe und der Gemeinsame Senat dieser Gerichtshöfe zu den Fragen, die den Problembereich der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung betreffen.

Die Stellungnahmen der obersten Gerichtshöfe des Bundes betrafen fast ausschließlich Rechtsprechungsänderungen innerhalb des Gerichtszweigs, für den sie zuständig waren. Allein das Bundesarbeitsgericht trat in zwei Entscheidungen eine Meinung, die für

1) U. II 63/70 v. 26.1.1971, EFG 1971, 354 f.

2) U. I 6/70 v. 4.3.1971, EFG 1971, 356 ff.

alle obersten Bundesgerichte -somit auch für den Bundesfinanzhof- gelten sollte. Darin wurde den obersten Bundesgerichten wegen des Gebots der Stetigkeit der Rechtsprechung nahegelegt, nicht von ihrer bisherigen Praxis abzuweichen, wenn sowohl für die neue als auch für die alte Rechtsansicht gute Gründe sprächen¹.

Auch der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes setzte sich für die Beseitigung der Nachteile einer verschärfenden Rechtsprechungsänderung ein². Er legte diese Aufgabe allerdings in den Bereich der Verwaltung, welche die rückwirkend angefallenen Steuern grundsätzlich über eine Billigkeitsregelung -im gegebenen Fall nach § 131 RAO³- erlassen sollte. Nur in einem einzigen Fall dürften die Gerichte selbst über die Frage der Rückwirkung entscheiden, wenn nämlich das Ermessen der Verwaltung bei dem Erlass der Billigkeitsregelung nur in einer einzigen Richtung ausgeübt werden könne⁴.

§ 6. Bundesverfassungsgericht

Auch das Bundesverfassungsgericht befaßte sich mit der Rückwirkungsfrage. Der Erste Senat vertrat dabei die Ansicht, daß gegen eine rückwirkende Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keine Bedenken beständen. Die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit und des Vertrauensschutzes könnten

1) BAGE 12, 278 ff.; BAG SAE 1964, 179 ff.

2) Beschl. GmS-OGb 3/70 v. 19.10.1971; BFHE 105, 101 ff.

3) Vgl. jetzt §§ 163, 184 Abs.2, 227 AO.

4) BFHE 105, 114 f.

eine Übertragung des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen auf gerichtliche Entscheidungen nicht rechtfertigen. Dies würde nämlich zu einer Bindung der Gerichte an eine einmal feststehende Rechtsprechung führen, auch wenn sich die Rechtsprechung nicht als haltbar erwiesen habe¹.

Der Zweite Senat sprach sich ebenfalls gegen eine Beurteilung zeitlich zurückliegender Sachverhalte nach einer einstmals vertretenen, inzwischen aber geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus². Insbesondere sei keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes gegeben, wenn der Bundesfinanzhof gleichliegende Lebenssachverhalte in mehreren aufeinanderfolgenden Entscheidungen unterschiedlich behandle. Der Gleichheitssatz verlange nämlich nicht, daß eine höchstrichterlich entschiedene Rechtsfrage unter allen Umständen immer wieder gleich beurteilt werde.

1) BVerfGE 18, 240; s. auch BVerfGE 38, 386 (397): Die Frage, ob ein Verstoß gegen den Vertrauensgrundsatz gegeben war, wurde in dieser Entscheidung offengelassen.

2) BVerfGE 19, 47.

Z w e i t e s K a p i t e l

Stellungnahmen der Literatur

Im rechtswissenschaftlichen Schrifttum weichen die Ergebnisse der Stellungnahmen zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung ebenfalls weit voneinander ab¹. Sie erstrecken sich von einer uneingeschränkten Ablehnung bis zur vorbehaltlosen Bejahung der rückwirkenden Belastbarkeit des Steuerbürgers. Daneben hat die Literatur aber auch -anders als die Rechtsprechung- zur Zulässigkeit einer begünstigenden Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung ausdrücklich Stellung bezogen.

§ 7. Belastende Rückwirkung

I. Unzulässigkeit der belastenden Rückwirkung

1. Uneingeschränkte Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung

Im Hinblick auf die Unzulässigkeit einer belastenden Rückwirkung gehen dabei einige Vertreter des Schrifttums so weit, daß sie die Änderung der Rechtsprechung gar nicht erst zulassen wollen. So vertritt Less die Auffassung², daß aus Gründen der Rechtsbestimmtheit, der Gerechtigkeit und des Vertrauensschutzes nicht von einer erwarteten Rechtsprechung abgewichen werden dürfe. Andere Vertreter

1) Als Fundstellen dienen das steuerliche Fachschrifttum und die Literatur, in der das Problem für alle Rechtsgebiete -somit auch für die Finanzgerichtsbarkeit- erörtert worden ist.

2) Richterrecht, 76 f.

des Fachschrifttums halten eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr für möglich, wenn diese zu Gewohnheitsrecht erstarkt¹ oder bei einer Gesetzesreform stillschweigend in den Willen der Legislative aufgenommen worden sei². Larenz bejaht neben einer unmittelbaren Verpflichtung der Gerichte zur Befolgung präjudiziellen Gewohnheitsrechts eine mittelbare Bindung der Rechtsprechung an höchstrichterliche Entscheidungen nach dem Gebot der Verlässlichkeit. Voraussetzung sei allerdings, daß ein oberstes Bundesgericht zu einer "rechtsethischen" Grundsatzfrage Stellung genommen habe³.

2. Eingeschränkte Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung

Eine zweite Gruppe von Autoren hält aus Rechtssicherheitsgründen und wegen des Prinzips von Treu und Glauben ebenfalls an der grundsätzlichen gesetzsgleichen Bindung der höchstrichterlichen Entscheidungen fest. Eine Änderung der Rechtsprechung sei aber ausnahmsweise dann möglich, wenn ein besonderer Anlaß, etwa die grundlegende Änderung der gesellschaftlichen Verhältnisse, eine

-
- 1) Gast, FS f. Spitaler, 113; Kisker, Rückwirkung, 123 f.; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 324 f.; Kruse StuW 1958, 76; H.K. Müller StuW 1961, 686 ff.; D. Reinicke JuS 1964, 428.
 - 2) Hartz, Auslegung, 21 f.; Kruse StuW 1958, 76.
 - 3) Larenz, Methodenlehre, 425 f.; ders., FS f. Schima, 250 ff.

Praxisänderung erforderlich mache¹. Damit werde der Rechtsprechung die Möglichkeit zur schnellen Reaktion auf geänderte Umstände nicht völlig verschlossen. Sie sei aber verpflichtet, taktvoll², und unter dem Gesichtspunkt der Kontinuitätsschonung³ vorzugehen und bei einer Praxisänderung gleitende Übergänge zu schaffen.

3. Änderung der Rechtsprechung bei gleichzeitiger Nichtrückwirkung

Von der doppelten Aufgabe der Gerichte, den Einzelfall zu entscheiden, zugleich aber die Rechtsordnung fortzuentwickeln, geht eine dritte Autorengruppe aus. Die Rechtsprechung könne demnach jederzeit von ihrer bisherigen Praxis abweichen, müsse

-
- 1) Dubs, Praxisänderungen, 160 f.; Gast, FS f. Spitaler, 115; Hartz, Auslegung, 21; ders., GS f. Spitaler, 101; ders., StbJb 1965/66, 117 f.; ders. DB 1973, 25 f.; Rüthers, Unbegrenzte Auslegung, 466; L. Heßdörfer, Rechtsstaat, 71 f.; ders., Probleme des Bundesfinanzhofes: BB 1959, 1257-1259 (1258); G. Kisker, Buchbesprechung: AöR 94 (1969), 650-652 (651); ders., Rückwirkung, 124; E. Schneider MDR 1971, 710 f.; Fr. Hoffmann, Die Anschaffungskosten und ihre Nebenkosten in ihrem Verhältnis zu den laufenden Betriebsausgaben (Betriebsgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten, Vertriebskosten) in der neueren Rechtsprechung des BFH: DStZA 1972, 329-333 (333); H. List, Die Rechtsquellen des modernen Steuerrechts: StKonRep 1975, 139-167 (156); s.a. E. Bötticher, Urteilsanmerkung: SAE 1967, 263-264 (263).
 - 2) Hartz, Auslegung, 21; ders. StbJb 1965/66, 118.
 - 3) Terminologie nach P. Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, Köln u.a. 1961, 73, der diese Forderung an den Gesetzgeber stellt.

aber ihre überkommene Rechtsauffassung noch auf den zur Beurteilung stehenden Fall anwenden¹.

Als Begründung dafür wird teilweise angegeben, daß die Rechtsprechung als Rechtsquelle dem Gesetz gleichzustellen sei und damit ebenfalls dem Gebot der Nichtrückwirkung von Gesetzen unterliege².

Teilweise werden auch die Grundsätze des Vertrauensschutzes³, der Rechtsstaatlichkeit⁴, sowie die Prinzipien der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁵ zur Rechtfertigung einer Gleichsetzbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung innerhalb der Regeln über die Nichtrückwirkung herangezogen.

Die Ex-nunc-Wirkung der geänderten Rechtsprechung wird dabei mehrfach nicht nur für den konkreten Fall gefordert, in dem ein Gericht von der bisherigen Rechtsprechung abweichen will. Auch bei der Be-

-
- 1) Vgl. für das Steuerrecht: Senf, FG f. Großmann, 194; Friedrich Stuw 1951, 117, 120; H.K. Müller Stuw 1961, 699 f.; Flume StbJb 1964/65, 79; dens. DB 1968, 1865; Hippe DStR 1965, 557 f.; Zweigert/Kötz BB 1969, 454; Söhn FR 1971, 224; Wohlschlegel FR 1974, 393 Fn.51; Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.86; Tipke, Steuerrecht, 32 f.; R. Grieger, Urteilsanmerkung: BB 1962, 1364; W. Hartz, Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, besonders zu Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung: StKonRep 1968, 56-95 (75 f. Fn.28). Für alle Rechtsgebiete: Knittel, Rückwirkung, 23, 50 ff.; Grunsky, Rückwirkung, 24 f.; Wipprecht, Änderung der Rechtsprechung, 127 f. Fn.2; Kriele, Rechtsgewinnung, 288; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 327; D. Reinicke JuS 1964, 429; Kl. Adomeit, Rechtsquellenfragen im Arbeitsrecht, München 1969, 66 ("rechtsquellentheoretische Bedeutung"); Schlüter, Obiter dictum, 54 (offengelassen); s. auch Brox SAE 1964, 184 (Arbeitsrecht).
 - 2) Friedrich Stuw 1951, 118; Tipke, Steuerrecht, 32 f.; Knittel, Rückwirkung, 20, 23.
 - 3) H.K. Müller Stuw 1961, 697; Zweigert/Kötz BB 1969, 453; Söhn FR 1971, 224; Knittel, Rückwirkung, 23; Grunsky, Rückwirkung, 10 ff.
 - 4) Söhn FR 1971, 224.
 - 5) Grieger BB 1963, 423.

urteilung aller anderen, vor einer Rechtsprechungsänderung liegenden Steuerfälle sollen die Gerichte und die Finanzverwaltung an die bisherigen richterlichen Auslegungsgrundsätze gebunden sein¹. Für diese Fälle gelte ebenfalls das Verbot der rückwirkenden Rechtsprechungsänderung. Dies ergebe sich nicht nur aus der Vergleichbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung nach dem Gebot der Rechtssicherheit und nach Treu und Glauben², sondern sei auch ein Postulat der Bilanzkontinuität³, der dynamischen Bilanzauffassung und des Verbots des Ausweises nichtrealisierter Gewinne⁴. Daneben lasse sich der Grundsatz der Nichtrückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung auch aus dem Gesichtspunkt der Verwirkung⁵, aus einer entsprechenden Anwendung des § 222 Abs.2 RAO⁶ und als argumentum e contrario aus § 3 Abs.1, § 4 Abs.3 und § 5 StAnpG herleiten⁷.

4. Beseitigung der Rückwirkungsfolgen im außergerichtlichen Bereich

Die Unzulässigkeit rückwirkender steuerlicher Belastung bei einer Änderung der Rechtsprechung wird schließlich noch von einer weiteren Gruppe von Vertretern des Fachschrifttums bejaht. Diese will zwar das Gebot der Nichtrückwirkung nicht unmittelbar durch die Rechtsprechung verwirklicht wissen. Sie setzt sich aber für eine Beseitigung des Kon-

1) Höppner DB 1960, 1345 ff.; Hübner DB 1960, 218 ff.; Theis DB 1960, 303 f.; Weissensee StW 1961, 17 ff.; Maassen BB 1961, 541 ff.; Hippe DStR 1965, 556 ff.

2) Theis DB 1960, 303 f.; Höppner DB 1960, 1345.

3) Theis DB 1960, 304; Hübner DB 1960, 219 f.

4) Hübner DB 1960, 219.

5) Weissensee StW 1961, 25; Hippe DStR 1965, 557 ff.

6) Hippe DStR 1965, 557 ff; vgl. nunmehr § 176 Abs.1 Nr.3 AO.

7) Weissensee StW 1961, 20 f., 26; vgl. nunmehr § 38, § 175, §§ 40, 41, 175 AO.

tinuitätsbruchs innerhalb der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung ein, welche die rückwirkend angefallenen Steuern über eine Billigkeitsmaßnahme erlassen könne¹.

II. Zulässigkeit der belastenden Rückwirkung

Neben der großen Zahl von Stellungnahmen, in denen eine Beschränkung der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung gefordert wird, gibt es im Schrifttum nur wenige Äußerungen, nach denen eine Rückwirkung unbegrenzt zulässig sein soll. Dies wird damit begründet, daß der Bürger jederzeit mit einer Rechtsprechungsänderung rechnen müsse². Dem besse-

- 1) Vgl. hins. § 131 RAO, an dessen Stelle die §§ 163, 184 Abs.2 und 227 AO getreten sind: H. Spanner DStR 1965, 96; dens., Zur Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht: StuW 1972, 303-309 (308); o.V. (K) BP 1965, 307; E. Littmann FR 1967, 423; dens., Keine Pensionsrückstellungen mehr für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften: DStR 1967, 404-409 (409); K. Bense, Urteilsanmerkung: StRK-Anm. EStG § 15 Ziff.2 R.8, 1-4 (4); H. Ganssmüller, Urteilsanmerkung: ebd., 5-8 (8); Fr. Etzel, Steuerpolitische Ausblicke: StbJb 1959/60, 21-27 (27); Hildeg. Krüger, Buchbesprechung: DVBl 1966, 910; E. Heissmann, Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften: DB 1967, 616-617 (617); R. Grieger, Überlegungen zu einigen durch die neuere Rechtsprechung aufgeworfenen ertragssteuerlichen und verfahrensrechtlichen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung: JbFStR 1967/68, 9-27 (16 f.); H.-G. Rau, Ende der Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften?: BB 1968, 412-413 (413); A. Woltmann, Zum Recht des Steuerpflichtigen auf Fehlerheilung, Bonn 1970, 37; A. Heinelein, Wege zum Billigkeitserlaß, München 1971, 47 ff.; H.v. Wallis, Zum Begriff "Unbilligkeit" nach § 131 Abs.1 Satz 1 AO: FR 1972, 297-300 (300); Maassen DB 1959, 1120; Kloepfer StuW 1971, 282.
- 2) Bubenzer StuW 1955, 378; ders., Der Rechtswege statt und das Steuerrecht: StuW 1959, 81-102 (95 f.).

ren sachlichen Recht sei stets der Vorrang gegenüber einer formalen Rechtsgestaltung einzuräumen¹. Es bestehe ein wesentlicher Unterschied, ob neue Auslegungsgrundsätze durch den Gesetzgeber oder durch die Rechtsprechung aufgestellt würden. Allein die materiellen Auslegungsgesetze, in denen der Gesetzgeber seine Vorschriften authentisch interpretiere, dürften nicht auf Sachverhalte der Vergangenheit angewandt werden. Gegen die Rückwirkung einer neuen Interpretation der Gesetze durch den Richter könnten aber keine Bedenken erhoben werden².

§ 8. Begünstigende Rückwirkung

Das Problem einer Rückwirkung richterlicher Entscheidungen zu Lasten des Steuerpflichtigen steht bei den Stellungnahmen des Schrifttums im Vordergrund. Dagegen wird der Frage nach der Zulässigkeit einer begünstigenden Rückwirkung nur wenig Aufmerksamkeit geschenkt.

Allein unter dem besonderen Gesichtspunkt der Wiederaufröhlung rechtskräftig abgeschlossener Steuerfälle, die bisher unter den besonderen Voraussetzungen des § 222 Abs.1 RAO erlaubt war, ist die Möglichkeit einer rückwirkenden Besserstellung des Steuerbürgers erörtert worden³. Eine Änderung der

-
- 1) R. Grieger, Pensionsrückstellungen bei Einmann- und bei Familien-Kapitalgesellschaften: IS tZA 1959, 297-303 (298 f.); vgl. aber dens. BB 1963, 423: Rechtsprechungsänderungen nur mit Ex-nunc-Wirkung.
 - 2) Fr. Zitzlaff, Zur Frage der gleichmäßigen steuerlichen Behandlung bei Nachforderungen von Steuern und bei Berichtigungsveranlagungen: StuW 1948, 277-286 (280 f.).
 - 3) C. Herrmann FR 1955, 398 ff.; Maassen DB 1959, 1120 f.; Mersmann StuW 1969, 35 f. Stellungnahmen zur nachträglichen Berücksichtigung einer begünstigenden Rechtsprechungsänderung nach der AO 1977 liegen bisher nicht vor.

Rechtsprechung konnte danach zur Begründung der nachträglichen Fehlerhaftigkeit eines Steuerbescheides herangezogen werden, § 222 Abs.1 Nr.4 RAO, bzw. neuen Tatsachen oder Beweismitteln wurde unter dem Gesichtspunkt einer geänderten Judikatur rechtserhebliche Bedeutung zugemessen, § 222 Abs.1 Nr.2 RAO. Nach beiden Tatbestandsvarianten wurde es dementsprechend für möglich gehalten, begünstigende Rechtsprechungsänderungen im Rahmen einer Gesamtaufrollung des Steuerfalls nachträglich zu berücksichtigen¹.

1) Vgl. Herrmann FR 1955, 399 f.; Maassen DB 1959, 1120.

ZWEITER TEIL VERSUCH EINER PROBLEMLÖSUNG

Die aufgezeigten Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur vermitteln ein Bild darüber, wie unterschiedlich die Lösungswege und Lösungsergebnisse zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung gestaltet sind. Sie bieten außerdem einen Überblick über die Vielzahl von Erscheinungsformen, in denen das Problem in der Praxis von Steuerrechtsprechung und Finanzverwaltung auftreten kann.

Die Überprüfung des rechtlichen Stellenwerts der bisherigen Theorien und Konstruktionen zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung erfordert allerdings eine sachkritische Analyse. Diese bedarf wiederum einer vorgegebenen Bezugsebene, an der die sachliche Folgerichtigkeit der dargebotenen Problemlösungsvorschläge gemessen werden kann. Ein geeigneter Maßstab für die Überprüfung ist die juristische Dogmatik als systematisch geordnetes Lehrgebäude von feststehenden Sätzen und Regeln über den Inhalt und den Wirkungszusammenhang des positiven Rechts¹. Es liegt daher

1) Zur Bedeutung der Dogmatik für die rechtliche Entscheidungsfindung vgl. z.B. J. Esser, Vorverständnis, 14, 90 ff.; dens., FS f. v. Hippel, 95; dens., Möglichkeiten und Grenzen des dogmatischen Denkens im modernen Zivilrecht: AcP 172 (1972), 97-130; Th. Viehweg, Zwei Rechtsdogmatiken: Philosophie und Recht, FS f. C.A. Emge, Wiesbaden 1960, 106-115 (106 ff.); dens., Über den Zusammenhang von Rechtsphilosophie, Rechtstheorie und Rechtsdogmatik: Estudios juridico-sociales, FS f. L. Legaz y Lacambra, Bd.1, Zaragoza 1960, 203-212; L. Raiser NJW 1964, 1202; Starck JZ 1972, 609; E. Steindorff, Politik des Gesetzes als Auslegungsmaßstab im Wirtschaftsrecht: FS f. K. Larenz, München 1973, 217-244 (217).

nahe, dieses institutionalisierte Wertungssystem auf seine Themenbezogenheit zu hinterfragen und die bisherigen Problemlösungsvorschläge kritisch an ihm zu messen.

Innerhalb des Gesamtsystems der Dogmatik bieten sich zwei Ordnungszusammenhänge an, aus denen möglicherweise eine Entscheidung über das Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung entnommen werden kann. An erster Stelle ist dabei die gesetzliche Vorschrift des § 176 AO zu nennen, wonach bei einer Rechtsprechungsänderung unter bestimmten Voraussetzungen eine erneute Bewertung von Steuersachverhalten ausgeschlossen ist. Der zweite Ordnungszusammenhang ist das als Rechtsprinzip ausgeformte Verbot der Rückwirkung von Gesetzen, welches möglicherweise auch auf Rechtsprechungsänderungen Anwendung finden kann.

E r s t e s K a p i t e l
Die steuerrechtliche Sonderregelung
des § 176 AO

§ 9. Vertrauensschutz bei Aufhebung oder
Änderung von Steuerbescheiden

I. Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 176 AO

Die steuerrechtliche Vorschrift des § 176 AO ist am 1.1.1977 an die Stelle des § 222 Abs.2 RAO getreten¹ und hat den in dieser Regelung bereits erkennbaren Grundsatz aufgenommen und modifiziert, wonach der Steuerpflichtige sich auf eine für ihn günstige Rechtsprechung verlassen können muß. Bereits nach § 222 Abs.2 RAO war die Wiederaufrollung eines durch rechtskräftigen Bescheid abgeschlossenen Ermittlungs- und Feststellungsverfahrens im Bereich der sog. Veranlagungssteuern² durch den Vertrauensschutz des Bürgers eingeschränkt. Sie konnte nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Bundesfinanzhofs gestützt werden, in der das Gericht von einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchststrichterlichen Entscheidung abgewichen war.

1) Art. 96 Nr.1 EG AO v. 14.12.1976, BGBl I, 3341.

2) Das sind im wesentlichen die Steuern vom Einkommen, Ertrag, Vermögen und Umsatz; vgl. Kühn/Kutter, 11. Aufl., § 222 RAO Anm.2; Tipke/Kruse (Kruse), 7. Aufl., § 222 RAO Anm.6.

Nach § 176 Abs.1 Satz 1 AO darf nunmehr bei der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, daß

- a) das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit eines Gesetzes festgestellt hat, auf dem die bisherige Steuerfestsetzung beruht,
- b) ein oberster Gerichtshof des Bundes eine Norm, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht, nicht anwendet, weil er sie für verfassungswidrig hält,
- c) sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

Darüber hinaus besteht der Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs.2 AO auch für eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung¹ oder einer obersten Bundes- oder Landesbehörde, wenn diese Vorschrift von einem obersten Gerichtshof des Bundes später als nicht mehr mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wird.

Geschützt wird damit in § 176 AO insgesamt das Vertrauen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, in die "Richtigkeit" der höchstrichterlichen Rechtsprechung und in die Übereinstimmung einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Bundes- oder Landesbehörde mit dem geltenden Recht. Die Steuerpflichtigen sollen so gestellt werden, als sei die frühere Steuerfestsetzung mit der für sie günstigen Auswirkung unabänderlich, soweit sie durch die frühere Auffassung über die

1) Z.B. Einkommensteuerrichtlinien.

Rechtmäßigkeit von Normen und Verwaltungsvorschriften oder die frühere Gerichtspraxis getragen wird¹. Wenn es daher zulässigerweise aus sonstigen Gründen² zur Änderung eines Steuerbescheides kommt, hat der Steuerpflichtige unter den in § 176 AO festgelegten Voraussetzungen einen Anspruch darauf, daß bei der Änderung insoweit keine ungünstigere Auffassung über die Gültigkeit von Normen und Verwaltungsvorschriften vertreten wird und keine andere Rechtsprechungsmeinung zur Anwendung kommt, als sie in dem bisherigen Steuerbescheid ihren Niederschlag gefunden hat.

II. Entsprechende Anwendbarkeit des § 176 AO bei Fehlerfortschreibung (§ 22 Abs.3 S.2 u. 3 BewG) und Neuveranlagung (§§ 16 Abs.2 S.2 u. 3 VStG, 17 Abs.2 Nr.2 GrStG)

§ 176 AO gilt gemäß § 22 Abs.3 S.2 und 3 BewG entsprechend für die Fehlerfortschreibung bei der Ermittlung des Einheitswerts und gemäß § 16 Abs.2 S.2 und 3 VStG bzw. § 17 Abs.2 Nr.2 GrStG für die fehlerbeseitigende Neuveranlagung bei der Vermögensteuer und bei der Grundsteuer.

-
- 1) K. Brummer, Die neue Abgabenordnung, Assenhausen/Oberbayern 1976, 80.
 - 2) Für sich allein führen die Feststellung der Nichtigkeit oder Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesvorschrift sowie eine Änderung der Rechtsprechung nicht zu einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Änderung des Steuerbescheides, vgl. Der Wirtschaftskommentator, Steuerrecht, WK-Reihe Bd.1, Abgabenordnung 1977, erl. v. H. Plath, Frankfurt/M. 1977, § 176 AO Anm.1 (331).

III. Begrenzter Anwendungsbereich des § 176 AO

Im Hinblick auf die vorliegende Untersuchung, die ihrem Gegenstand nach auf Rechtsprechungsänderungen im Bereich der Finanzgerichtsbarkeit beschränkt ist, behandelt die Regelung des § 176 AO allerdings nur einen kleinen Ausschnitt aus der Rückwirkungsproblematik.

1. Änderungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Neben der Regelung des § 176 Abs.1 S.1 Nr.3 AO, die Änderungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs schlechthin umfaßt, wird nunmehr gemäß § 176 Abs.1 S.1 Nr.2 und Abs.2 AO das Vertrauen der Steuerpflichtigen ausdrücklich auch in dem Sonderfall der Rechtsprechungsänderung geschützt, in dem der Bundesfinanzhof bisher von der Rechtsgültigkeit einer Norm oder Verwaltungsvorschrift ausgegangen ist und diese kraft eigener Kompetenz verwirft. Die Regelungen des § 176 Abs.1 S.1 Nr.2 und des § 176 Abs.2 AO umfassen nämlich den Schutz des Vertrauens im Hinblick auf die Verbindlichkeit einer Norm oder Verwaltungsvorschrift, gleichgültig ob diese bisher jemals vom Bundesfinanzhof als rechtswirksam angewandt worden ist oder nicht¹.

2. Die Finanzverwaltung als Adressatin des Rückwirkungsverbots

Im übrigen erstreckt sich der Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen nach § 176 AO insgesamt und aus-

1) Der Fall des § 176 Abs.1 S.1 Nr.1 AO ist kein Fall der Änderung der Finanzrechtsprechung.

schließlich auf die Sachverhalte, in denen die Finanzverwaltung einen Aufhebungs- oder Änderungsbescheid zum Nachteil des Steuerpflichtigen auf eine Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stützen will. Die Frage, ob die Steuergerichte selbst eine rückwirkende anderweitige Beurteilung von Sachverhalten vornehmen dürfen, ist auch in der Neuregelung des § 176 AO unbeantwortet geblieben. Außerdem gewährt die Regelung auch keinen Vertrauensschutz in dem wohl häufigsten Fall, daß sich die Rechtsprechung vor der erstmaligen Steuerfestsetzung geändert und der Steuerpflichtige seine Dispositionen an der bisherigen Rechtsprechung ausgerichtet hat.

3. Beschränkung des Rückwirkungsverbots auf Steuerbescheide

Daneben gilt die Vorschrift allein für die Fälle der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden¹ oder von Steuerverwaltungsakten, auf welche die Vorschriften über die Steuerbescheide entsprechend anwendbar sind². Auf die praktisch wichtigen Haftungs- und Duldungsbescheide, § 191 AO, und auf Abrechnungsbescheide, § 218 Abs. 2 AO, finden -im Gegensatz zur bisherigen Regelung des § 94 RAO- die Vorschriften über die Berichtigung von Steuer-

-
- 1) Wichtige Fälle sind neben § 155 Abs. 1 AO auch die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO, und die vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO; vgl. K. Koch, Abgabenordnung - AO 1977, Köln 1977, § 176 AO Anm. 2.
- 2) Z.B. Steueranmeldungen, §§ 150 Abs. 1 S. 2, 168 AO; Festsetzungen von Steuervergütungen, § 155 Abs. 3 AO; Feststellungsbescheide, § 181 Abs. 1 AO; Meßbescheide, § 184 Abs. 1 S. 3 AO, und Zerlegungs- bzw. Zuteilungsbescheide, §§ 185, 190 AO; vgl. Kl. Tipke, Die Abgabenordnung 1977 aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft: StKonRep 1976, 121-147 (144).

bescheiden und damit § 176 AO keine Anwendung mehr¹. § 176 AO gilt auch nicht für alle übrigen Verwaltungsakte, die keine Steuerbescheide sind. Diese können allein nach § 129 AO oder nach §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden, ohne daß § 176 AO berücksichtigt werden müßte².

4. Erkennbare Zugrundelegung der bisherigen Rechtsprechung

Eine Besonderheit gilt nach § 176 Abs.1 S.2 AO für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige seiner Steuererklärung oder Steueranmeldung eine bestimmte, durch die bisherige Rechtsprechung bestätigte Rechtsauffassung für das Finanzamt nicht erkennbar zugrunde gelegt hat. Ändert sich in diesen Fällen die frühere Rechtsprechung, so gilt der Vertrauensschutz des § 176 AO nur dann, wenn anzunehmen ist, daß die Finanzbehörde bei Kenntnis der Umstände die bisherige Rechtsprechung auch angewandt hätte³.

War z.B. das Finanzamt durch Verwaltungsanweisung gehalten, eine bestimmte Rechtsprechung des Bundes-

-
- 1) Kirsten/Schmider/Schürmann, Berichtigung von Steuerverwaltungsakten, 28; Kühn/Kutter/Hofmann, vor §§ 172 mit 177 AO Anm.1.
 - 2) Wichtige Beispiele: Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Erzwingungsgeld, Nichtveranlagungs-("NV"-) Verfügung, Befreiung von der Buchführungspflicht, Stundung, Aussetzung der Vollziehung.
 - 3) Zum rechtspolitischen Hintergrund dieser Regelung vgl. B. Schwarz (Hg.), Abgabenordnung, Freiburg i. Br. 1976, § 176 AO Anm.3 (bearb. von Frotzcher).

finanzhofs anzuwenden, und hat der Steuerpflichtige -ohne daß dies dem Finanzamt erkennbar war- diese Rechtsprechung auch seiner Steuererklärung zugrunde gelegt, so kann bei einer Rechtsprechungsänderung die für den Steuerpflichtigen ungünstigere Rechtsprechung keine Berücksichtigung finden. Es darf nämlich davon ausgegangen werden, daß das Finanzamt bei Kenntnis aller Umstände ebenfalls die bisherige Rechtsprechung angewandt hätte.

Hat dagegen der Steuerpflichtige -für das Finanzamt nicht erkennbar- eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs seiner Steuererklärung zugrunde gelegt, die durch Verwaltungsanweisung von den Finanzämtern nicht angewandt werden sollte, so kann davon ausgegangen werden, daß das Finanzamt diese Rechtsprechung bei Kenntnis aller Umstände der Steuerfestsetzung nicht zugrunde gelegt hätte. Gibt in diesem Fall der Bundesfinanzhof die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung auf, so kann sich der Steuerpflichtige bei einer Änderung der Steuerfestsetzung nicht auf den Vertrauensschutz berufen¹.

1) Beispiele nach W.D. Beger/ D. Schulze zur Wiesche, Steuerfachkurs - Fallsammlung Abgabenordnung 1977, Herne/Berlin 1976, 131.

Z w e i t e s K a p i t e l

Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen und die Änderung der Finanzrechtsprechung

Erster Abschnitt

Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

Der zweite Regelungszusammenhang, dem möglicherweise eine Antwort auf die Frage der Rückwirkung richterlicher Entscheidungen entnommen werden kann, ist das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen. Dieses besitzt nicht die formale Qualität eines Gesetzes, sondern ist von Rechtsprechung und Lehre als Rechtsgrundsatz bzw. als Zusammenfassung und bildhafte Beschreibung von Einzelproblemen entwickelt worden¹. Es trägt somit die Prägung einer rechtlichen Institution, die in ihrem Aussagegehalt die bisher erforschten Sinn- und Ableitungszusammenhänge über den Ordnungsgedanken der Rückwirkung von Gesetzen speichert und seinen Stellenwert innerhalb der Dogmatik repräsentiert².

Im Mittelpunkt des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen steht der Rückwirkungsbegriff, der ebenfalls eine durch dogmatisches Denken erarbeitete

-
- 1) Vgl. aber die Kodifikationen des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen in: Bayer. Landrecht, Tl.1 Tit.1 § 8; Preuß. Allg. Landrecht, Einl. §§ 14 ff.; Sächs. BGB § 5; Code Nap. und Bad. Landrecht Art.2 - außerdem: Österr. ABGB § 5; Schweiz. ZGB Schlußtit., 1. Abschn. Ziff. 1-4; Franz. Code civil Art.2; Ital. Codice civile, Art.2; Corp. Iur. Can. c.13 de const. 1,2; Cod. Iur. Can. c.10.
 - 2) Zur Entstehung und Bedeutung von Rechtsprinzipien vgl. grundlegend J. Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Rechtsfortbildung des Privatrechts, 3. Aufl. Tübingen 1974; s. außerdem dens., Vorverständnis, 33, 37, 97 ff.; Larenz, Methodenlehre, 410 ff., 458 ff.

Ansammlung von Wertungszusammenhängen enthält¹. Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen als Träger und Speicher dogmatischer Vorbewertung und der in ihm enthaltene Rückwirkungsbegriff verkörpern so als Kurzformeln einen festgelegten Regelungsgehalt, der jedem Rechtsfindungsorgan bei der Konfliktentscheidung als Richtlinie und Informationsquelle durch die Dogmatik angeboten wird.

Der dogmatisierte Regelungsgehalt des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen, insbesondere des Rückwirkungsbegriffs, ist zunächst zu erschließen. Dazu bedarf es einer kritischen Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung, der Lehrbuch-, Kommentar- und monographischen Literatur. Erst dann kann eine Aussage über die mögliche Zuordnung des Problems der Rückwirkung richterlicher Entscheidungen zum Verbot der Rückwirkung von Gesetzen getroffen werden².

-
- 1) Zur Bedeutung der Rechtsbegriffe vgl. J. Esser, Grundsatz und Norm, 5 ff., 57, 81; dens., Vorverständnis, 56 ff., 102 ff.; dens., Dogmatik zwischen Theorie und Praxis: Funktionswandel der Privatrechtsinstitutionen, FS f. L. Raiser, Tübingen 1974, 517-539 (517); K. Engisch, Weltbild, 10; dens., Form und Stoff in der Jurisprudenz: FS f. Fr.v.Hippel, Tübingen 1967, 63-94 (77 f.); G. Radbruch, Rechtsidee und Rechtststoff: Kant-FS zu Kants 200. Geburtstag am 22. April 1924, 2.Aufl. Berlin 1924, 183-190 (187); C.A. Emge, Über das Verhältnis von "normativem Rechtsdenken" zur "Lebenswirklichkeit", Wiesbaden 1956, 142; - für das Steuerrecht: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht Bd.1, 1.Hbd., 86; H.v. Wallis, Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, GS f. A. Spitaler, Köln 1965, 207-222 (208).
 - 2) Die Zuordnung ist, wie jede juristische Schlussfolgerung, nur im Rahmen feststehender Voraussetzungen möglich; vgl. Esser, Vorverständnis, 54; Fr. Müller, Normstruktur und Normativität, 50 m.w.N. (Fn. 139).

§ 10. Echte und unechte Rückwirkung

Die heute herrschende Lehre und Rechtsprechung verstehen den Begriff der Rückwirkung¹ so, wie ihn das Bundesverfassungsgericht seit seiner Entscheidung 2 BvL 4/59 vom 31.5.1960² in ständiger Rechtsprechung vertreten hat³. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet zwischen "echter" (retroaktiver) und "unechter" (retrospektiver) Rückwirkung, wobei eine "echte" Rückwirkung dann gegeben sei, wenn der Gesetzgeber "nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände ein-greif(e)"⁴. Wo ein Gesetz aber "nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirk(e)"⁵, liege eine "unechte" Rückwirkung vor.

-
- 1) Vgl. die Zusammenstellung synonyme Begriffe bei M. Gegerle, Die Verfassungsproblematik belastender Rückwirkungsgesetze, Diss. iur. Tübingen 1960, 7 (Fn. 10 f.). Aufgabe der Arbeit ist es nicht, den traditionellen Begriff der Rückwirkung durch einen anderslautenden Begriff, z.B. den der Rückanknüpfung -vgl. Scheerbarth, Rückwirkung, 28- zu ersetzen. Damit würde lediglich der Name geändert, nicht aber der sachliche Gehalt des Begriffes berührt.
 - 2) BVerfGE 11, 139.
 - 3) Literatur- und Rechtsprechungsnachweise bei Friauf BB 1972, 673 (Fn. 68 f.). Zur Rechtsprechung des BVerfG vgl. insb. auch Leibholz/Rinek, Art. 20 GG Anm. 40 e ff. (512 ff.); Eckhardt/Hillebrecht, Rückwirkende Steuergesetze, 15; Hellmann/Pfeiffer, FS f. H. Kaufmann, 194 ff.; B. Schmidt-Bleibtreu/Franz Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuersachen, 2. Aufl. Herne/Berlin 1972, 80 ff. Vgl. außerdem aus neuerer Zeit: BVerfGE 36, 82; 36, 293; 37, 397; 39, 143 f.; 39, 166 f.; 40, 75 f. Auch der BFH hat den Rückwirkungsbegriff des BVerfG durchgehend übernommen; vgl. Selmer StKonRep 1974, 85 f. m.w.N. (Fn. 6).
 - 4) BVerfGE 11, 145 f.
 - 5) BVerfGE 11, 146; 14, 297; 15, 324; 22, 248; 25, 154; 25, 290.

Für die Feststellung, daß "echte" und "unechte" Rückwirkung trotz ihrer gemeinsamen Benennung ein wertungsmäßiges Aliud darstellen, bedarf es zunächst keiner allzu tiefgehenden Analyse der Definitionsversuche des Bundesverfassungsgerichts. Zwar repräsentieren beide Erscheinungen einen besonderen rechtlichen Ordnungszusammenhang, welcher -umfassend und wenig präzise formuliert- dann gegeben ist, wenn ein Gesetz Sachverhalte tangiert, die in der Vergangenheit liegen. Das entscheidende Kriterium der "echten" Rückwirkung liegt aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darin, daß ein Gesetz den Anspruch seiner Geltung für die Vergangenheit erhebt. Gesetze mit "unechter" Rückwirkung sollen andererseits Geltung im Hinblick auf die nach bisherigem, nunmehr geändertem Recht entstandenen und gegenwärtig noch bestehenden Sachverhalte, Rechte und Rechtsbeziehungen besitzen, wobei der Gesetzgeber deren fortdauernde Wirksamkeit davon abhängig macht, daß in Zukunft bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Im Hinblick auf den verschiedenartigen Gehalt der beiden Rückwirkungserscheinungen liegt es daher nahe, "echte" und "unechte" Rückwirkung von vornherein zu unterscheiden und in ihrer Begrifflichkeit und ihrem systematischen Stellenwert gesondert zu untersuchen.

§ 11. Überlieferte Definitionen des Begriffs der echten Rückwirkung

I. Rückwirkung als Fiktion

Bereits vor der grundlegenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Jahre 1960¹ ist fest-

1) Beschl. 2 BvL 4/59 v. 31.5.1960, BVerfGE 11, 139.

gestellt worden, daß es eine echte Rückwirkung von Gesetzen im buchstäblichen Sinne, die Geltung von Rechtsnormen für die Vergangenheit im strengen Sinn des Wortes, nicht gebe. Der Gesetzgeber könne in der Gegenwart nicht anordnen, daß der Bürger sich in der Vergangenheit in einer bestimmten Weise habe verhalten müssen¹.

In der Tat vermag der Gesetzgeber eine zeitliche Verlegung des Tatbestandes, an den der rechtsnormative Befehl geknüpft ist, nicht vorzunehmen. Er kann weder die Naturgesetze ändern noch die Unumkehrbarkeit des Zeitverlaufs aufheben. Bei einer rückwirkenden Anordnung des Gesetzgebers handelt es sich vielmehr um einen juristisch-formalen Kunstgriff, um eine Fiktion. Die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegenden Sachverhalte werden so behandelt, als ob die rückwirkende Vorschrift schon bei Vollendung dieser Sachverhalte in Geltung gestanden hätte, oder anders formuliert, ein vergangener Lebenssachverhalt wird so beurteilt,

1) K. Hellwig, Grenzen der Rückwirkung: FS f. die Jur. Fakultät in Gießen, Gießen 1907, 21-25 (25); Friedr. Klein, Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung, 23; vgl. außerdem: Scheerbarth, Rückwirkung, 7 m.w.N. (Fn. 16 f.); Eckhardt/Hillebrecht, Rückwirkende Steuergesetze, 15; O. Kimminich, Die Rückwirkung von Gesetzen: JZ 1962, 518-524 (518); A. Henneka, Das verfassungsrechtliche Problem der Zulässigkeit rückwirkender Gesetze: FR 1966, 156-162 (156); K.J. Meiter, Darf der Gesetzgeber Befugnisse unter Rückwirkung erteilen?: DVBl 1976, 832-835 (833).

als ob er sich in der Zukunft, unter der Herrschaft des neuen Gesetzes ereignet hätte¹.

Die Umschreibung der Rückwirkung als Fiktion, bei welcher der Gesetzgeber unterstellt habe, eine Regelung sei bereits vor ihrem Inkrafttreten vorhanden gewesen bzw. ein Sachverhalt habe sich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes zugetragen, bietet aber keine hinreichende Angabe über den rechtlichen Gehalt des Rückwirkungsbegriffs. Sie ist allein eine Aussage darüber, der Gesetzgeber habe sich des Kunstgriffs der Fiktion bedient, mit deren Hilfe er seine gesetzgeberischen Ziele zu erreichen suchte. Insoweit bleibt sie nur eine Erkenntnis über das gesetzgeberische Instrumentarium, enthält aber nicht die erforderliche und weitergehende Feststellung über die Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zu einem bestimmten rechtlichen Wertungszusammenhang.

II. Rückwirkung als Regelung abgeschlossener "Tatbestände"

Das Bundesverfassungsgericht vertritt -wie bereits dargelegt- die Auffassung, eine echte Rückwirkung liege dann vor, wenn der Gesetzgeber "nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreif(e)"². Nach dem in der Verfassung verankerten Rechtsstaatsprinzip, welches

-
- 1) Vgl. Friedr. Klein, Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung, 24 f.; H.v. Wallis, Die Rückwirkung im Steuerrecht und ihre Folgen: DStZA 1958, 353-354 (354); zu den verschiedenen Auffassungen über den Begriff der Fiktion vgl. J. Esser, Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen, Frankfurt/M. 1940, 173 f.; A. Spitaler, Fiktionen im Steuerrecht: StbJb 1958/59, 409-434 (411 f.).
- 2) BVerfGE 11, 145 f.; vgl. außerdem: BVerfGE 13, 271; 14, 297; 18, 142; 22, 248; 23, 32; 24, 229; 24, 266; 25, 154; 25, 404; 27, 385; 30, 386.

für den Bürger Rechtssicherheit und Vertrauensschutz bedeute, sei ein solcher Eingriff grundsätzlich verboten¹.

Kriterium des Begriffs der echten Rückwirkung ist danach die Abgeschlossenheit der Lebenssachverhalte, an die der Gesetzgeber bestimmte Rechtsfolgen geknüpft hat². Das Gericht geht davon aus, daß eine Lebensstatsache ihre rechtliche Erheblichkeit erst innerhalb eines bestimmten Sinnzusammenhangs, einer typischen Lebenssituation erhält, die der Gesetzgeber gedanklich vorentworfen und mit Rechtswirkungen versehen hat. Der juristisch bedeutsame Lebenssachverhalt wird damit nicht zeitlich-punktuell verstanden, sondern als Tatsache der geschichtlichen Wirklichkeit, die sich in ihrem Bestehen über eine längere Zeitspanne erstreckt. Sobald alle Glieder einer solchen intertemporal-rechtlich zusammengehörenden Sinneinheit vor dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes vollendet sind und das neue Gesetz dennoch auf sie einwirkt, soll nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts eine echte Rückwirkung vorliegen.

Gegen die Brauchbarkeit der Formel des Gerichts ist zunächst eingewandt worden, sie leide vor allem an der Unklarheit darüber, wann eine tatsächliche Lage abgewickelt sei und der Vergangenheit angehöre³, in welchen Fällen eine Mehrzahl

-
- 1) BVerfGE 18, 439; 23, 32; 24, 229; 30, 385 f.; 32, 123.
 - 2) Das BVerfG gebraucht den Ausdruck "Tatbestand" statt "Sachverhalt". Hier wird von der herkömmlichen Terminologie ausgegangen, welche unterscheidet zwischen "Sachverhalt" als dem zur rechtlichen Prüfung gestellten tatsächlichen Geschehensablauf oder Zustand und "Tatbestand" als der in einer Rechtsnorm enthaltenen Beschreibung derjenigen abstrakt gefaßten tatsächlichen Voraussetzungen, an die eine bestimmte Rechtsfolge geknüpft wird.
 - 3) Kisker, Rückwirkung, 27.

von Tatsachen zu einer intertemporalrechtlich einheitlich zu wertenden Sinneinheit gehöre. Das Bundesverfassungsgericht vermochte auf diese Frage keine abschließende Antwort zu geben: "Wann ein belastendes Gesetz auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirkt, läßt sich nur im Einzelfall nach dem jeweils in Betracht kommenden gesetzlichen Tatbestand ermitteln ... Nur auf diesem Weg wird der erforderliche Zusammenhang zwischen dem gesetzlichen Tatbestand und dem in der Entwicklung befindlichen Sachverhalt, auf den das spätere Gesetz einwirkt, aufrechterhalten. Der historische Geschehensablauf, in den die zur Prüfung stehende Norm eingreift, muß also eine hinreichend nahe Beziehung zu dem gesetzlichen Tatbestand haben, der durch das spätere Gesetz geändert wird¹."

Aus dieser Äußerung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich außerdem, daß das Gericht für die Feststellung der Abgeschlossenheit von Sachverhalten auf die alte Rechtsordnung abstellen will, d.h. auf den Tatbestand des Gesetzes, welches geändert wird. Das Abstellen auf die alte Rechtsordnung vermag aber nur so lange zu befriedigen, als Sachverhalte durch ein neues Gesetz erfaßt werden, welche schon unter der alten Rechtsordnung geregelt waren. In den Fällen, in denen eine gesetzliche Regelung in der Vergangenheit fehlt, vermag das Gericht keine Bewertungsmöglichkeit für die Abgeschlossenheit von Sachverhalten darzutun.

Dies legte bei manchen Autoren die Erwägung nahe, auf den Tatbestand des neuen Gesetzes abzustellen, welcher an Lebenstatsachen anknüpfte, die sich vor

1) BVerfGE 30, 402 f.; vgl. auch BVerfGE 13, 277; 18, 142 f.; 23, 32; 24, 230.

seinem Inkrafttreten ereigneten¹. Demgegenüber wurde aber zu Recht darauf hingewiesen, daß es dann in der Hand des Gesetzgebers läge, eine echte Rückwirkung als unecht erscheinen zu lassen, indem er in den Tatbestand des neuen Gesetzes einfach Tatbestandsmerkmale der Gegenwart und der Zukunft einfüge². Der Gesetzgeber könne z.B. Grundstücksveräußerungen, die in der Vergangenheit vorgenommen worden sind, nachträglich mit einer neuen Steuer belegen, ohne eine echte Rückwirkung anzuordnen, wenn er das Entstehen der Steuerschuld an weitere, künftige Voraussetzungen knüpfe, z.B. daß der Steuerpflichtige in Zukunft ein Jahreseinkommen von DM 100.000.- erreiche³. Es wäre häufig nur eine Frage der Gesetzestchnik, Lebenssverhalte durch neue gesetzliche Regelungen zu erfassen, die dann je nach Belieben und Formulierungsgabe des Gesetzgebers den verfassungsrechtlichen Schranken einer echten oder einer unechten Rückwirkung unterlägen. Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung könnte bei einem

-
- 1) Vgl. Kisker, Rückwirkung, 27; Scheerbarth, Rückwirkung, 27; Kl. Quack, Die Rückwirkung belastender Gesetze: DVBl 1962, 289-295 (291).
 - 2) Kisker, Rückwirkung, 27; Quack DVBl 1962, 291; Friauf BB 1972, 669.
 - 3) Beispiel nach Quack DVBl 1962, 291.

solchen Definitionsversuch der echten Rückwirkung nicht länger aufrechterhalten werden¹.

Besondere Bedeutung hat das Bundesverfassungsgericht schließlich seiner Definition der echten Rückwirkung in den Fällen zugemessen, in denen ein Kriterium für die sachgemäße verfassungsrechtliche Bewertung von Rechtspositionen geschaffen werden sollte, welche sich über einen längeren Zeitraum erstreckten, sog. Dauersachverhalte. In diesem Zusammenhang weist es auf den Fall hin, in dem die gesetzliche Grundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (einschließlich bestehender Abschreibungsmöglichkeiten) während des Veranlagungszeitraums geändert werde². Der einheitliche

-
- 1) Ebenso Quack DVBl 1962, 291; Friauf BB 1972, 675; Grabitz DVBl 1973, 678; Selmer StKonRep 1974, 88 ff.; O. Bachof, Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts: JZ 1966, 58-66 (61); ders., Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Bd.2, Tübingen 1967, 29; J. Salzwedel DV 5 (1972), 16; ders. Diskussionsbeitrag: Bundesverfassungsgericht im dritten Jahrzehnt, Symposium zu Ehren v. E. Friesenhahn, Frankfurt/M. 1973, 18. Kritisch zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung außerdem: Hoffmann-Riem DStR 1971, 3 f.; Leisner, FS f. Berber, 285 f.; Klein/Barbey, Rückwirkung, 38 ff.; Tipke, Steuerrecht, 31 f.; Hellmann/Pfeiffer, FS f. H. Kaufmann, 197 ff; R.E. Dornfeld, Zur Verfassungswidrigkeit der Verlustklauseln im Zweiten Steueränderungsgesetz 1970 (richtig: 1971): FR 1971, 281-286 (283 ff.); U. Springguth, Echte und unechte Rückwirkung - Bundesverfassungsgericht nimmt zweierlei Maß: UStR 1971, 321-323 (322 f.); W. Schmidt Jus 1973, 530; O. Gellert, Verfassungsrechtliche Fragen bei der rückwirkenden Änderung des deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommens v. 6.4. 1956: DB 1974, 210-213 (211 f.).
- 2) BVerfGE 13, 277 f.; vgl. auch Hoffmann-Riem DStR 1971, 3; Seuffert BB 1972, 1065.

Sachverhalt der alljährlichen Steuerveranlagung sei in diesem Fall nicht abgeschlossen und daher von der Rechtsordnung noch nicht endgültig erfaßt worden. Es liege eine unechte, nicht aber eine echte Rückwirkung vor.

Dem ist entgegenzuhalten, daß sich die Änderungen der Steuer- bzw. Abschreibungssätze während des Steuerjahres nicht auf den Tatbestand erstrecken, der den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bestimmt¹, sondern allein auf die Verknüpfung eines Steuer- oder Abschreibungssatzes mit dem steuerpflichtigen Einkommen oder mit abzuschreibenden Anlagegütern. Bis zur Änderung des Steuer- bzw. Abschreibungssatzes wird das Einkommen nach altem Recht bewertet, nach Änderung des Steuer- bzw. Abschreibungssatzes unterliegt es dem neuen Recht. Die Regelung über den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bleibt unberührt, so daß nach Ablauf des unverändert gebliebenen Veranlagungszeitraums die Steuern insgesamt entsprechend ihrer anteiligen Berechnung nach dem alten bzw. neuen Steuer- (Abschreibungs-) Satz abgeführt werden können. Die Formel des Bundesverfassungsgerichts vom "Eingriff in abgeschlossene Tatbestände" führt demnach bei periodenbezogenen Steuern nicht dazu, daß eine Ausweitung oder Verschärfung des Steuertatbestandes während des Veranlagungszeitraums eine unechte Rückwirkung darstellt. Sie verdeckt noch nicht einmal notdürftig, daß die Steuerpflichtigen auch bei intertemporalrechtlicher Bewertung von Erhöhungen des Steuertarifs nach den Kriterien des Bundesverfassungsgerichts echt rückwirkend für den Zeitraum vor dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes belastet werden².

1) Vgl. z.B. für die Einkommensteuer: §§ 36 Abs.1, 25 EStG.

2) Ebenso Klein/Barbey, Rückwirkung, 54 ff.; Götz, FG f. d. BVerfG, Bd.2, 429.

III. Rückwirkung als Rückmotivation des Gesetzgebers

Neben der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, welche am zeitlichen Ablauf der Lebenssachverhalte orientiert ist und auf die Abgeschlossenheit der konkreten geschichtlichen Situation abstellt, bestimmen einige Autoren den Begriff der Rückwirkung als "Rückmotivation" des Gesetzgebers. So sehen Kisker¹ und Bachof² eine Rückwirkung dann als gegeben an, wenn Gesetze eine "wirkliche Rückschau vornehmen, also Rechtsfolgen wegen vergangener Tatsachen setzen"³. Diese "Rückschau", das Eingreifen "wegen" vergangener Tatsachen soll dabei so verstanden werden, daß der Gesetzgeber bestimmten, in der Vergangenheit liegenden Tatsachen und Rechtsbeziehungen in der Gegenwart einen neuen Rechtswert verleihen wolle, weil diese in der Vergangenheit "mangelhaft" bewertet worden seien. Eine Rückwirkung liege dann vor, wenn der Gesetzgeber bei dem Erlaß eines Gesetzes von dem Beweggrund geleitet worden sei, eine "mangelhafte" Bewertung vergangener Tatsachen und Rechtsbeziehungen durch eine neue "gerechtere" Bewertung zu ersetzen. Der Begriff der Rückwirkung wird damit durch eine Definition umschrieben, die allein auf die Beweggründe, auf die Motivation des Gesetzgebers vor dem Erlaß des rückwirkenden Gesetzes abstellt.

Dieser Versuch einer Bestimmung des Begriffs der Rückwirkung leidet aber darunter, daß bei der Definition ausschließlich auf die Beweggründe des Gesetzgebers abgestellt wird, welche in der Phase

1) Rückwirkung, 12 f.

2) JZ 1966, 61.

3) Kisker, Rückwirkung, 12 f.

vor dem Erlaß des jeweiligen Gesetzes in Erscheinung treten können. Über den Stellenwert rückwirkender Gesetze in dem Zeitraum ihrer Geltung, in ihrer spezifischen Seins- und Wirkungsweise innerhalb der Rechtsordnung wird nichts ausgesagt. Gerade diese Funktion rückwirkender Gesetze darf aber nicht vernachlässigt werden, wenn die Rückwirkung als Ordnungszusammenhang des geltenden Rechts definiert werden soll.

IV. Rückwirkung als Eingriff in bestehende Rechtspositionen

Konkretere Bezüge zum geltenden Recht bieten demgegenüber die Lösungsversuche an, welche das Vorliegen einer Rückwirkung immer dann bejahen, wenn besonders schutzwürdige Rechtspositionen des Bürgers durch einen Eingriff des Gesetzgebers aufgehoben oder entwertet werden.

1. Eingriff in "wohlerworbene Rechte"

Dies sei dann der Fall, wenn sog. "wohlerworbene Rechte" entzogen würden, mit denen dem Bürger durch die Rechtsordnung ein besonders schutzwürdiger Status gegenüber zukünftigen Eingriffen des Gesetzgebers verliehen worden sei¹. Jeder rückwirkende Eingriff, jede Entwertung einer geschützten Rechtsposition, führe damit gleichzeitig zu einer Verletzung der Vorschrift, welche diese Rechtsposition aus der Gemeinsphäre weitgehend

1) Vgl. z.B. Fr. Scholz, Die Rechtssicherheit, 24 f.; weitere Nachweise bei Scheerbarth, Rückwirkung, 37 ff.

ausgesondert und relativ fest der Individual-sphäre zugewiesen habe¹.

Bei diesem Versuch einer Umschreibung des Rückwirkungsbegriffs bleibt zunächst unklar, wann die Voraussetzungen einer Rechtsnorm gegeben sind, die dem Bürger ein "wohlerworbenes Recht" verleihen. Es gibt Normen, etwa die organisationsrechtlichen Vorschriften, welche überwiegend dem Gemeinwohl dienen. Andere Regelungen fördern Individualinteressen, obwohl sie dem einzelnen keine Rechtsmacht, sondern nur Rechtsreflexe zukommen lassen. Schließlich bleibt bei der großen Zahl der Gesetze, die dem Bürger tatsächlich Rechtsmacht verleihen und nach denen er seine Individualinteressen im Klageweg geltend machen kann, die Absicht des Gesetzgebers in keinem Fall auf die alleinige Förderung der Individualinteressen oder des Gemeinwohls beschränkt².

2. Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip und Grundrechtsverletzung

Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang allerdings den Versuchen zu, welche den Eingriff in die jeweilige Rechtsposition eindeutig bezeichnen und die Problematik der echten Rückwirkung in den Ordnungszusammenhängen des Sozialstaatsprinzips,

1) Kisker, Rückwirkung, 30 f. m.w.N.

2) O. Bachof, Reflexwirkungen und subjektive Rechte im öffentlichen Recht: Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, GS f. W. Jellinek, München 1955, 287-307 (290); Kisker, Rückwirkung, 31 f.

Art.20 Abs.1 und Art.28 GG¹, bzw. in den Einzelgrundrechten², insbesondere im allgemeinen Freiheitssatz, Art.2 Abs.1 GG³, in den speziellen Freiheitsrechten⁴ sowie im allgemeinen Gleichheitssatz, Art.3 Abs.1 GG⁵, verankert sehen wollen⁶.

- 1) W. Rupp-v.Brünneck, Sondervotum zu BVerfGE 32, 111: BVerfGE 32, 129-144 (139 ff.); F. v.Schlabrendorff, Sondervotum zu BVerfGE 37, 363: BVerfGE 37, 414-422 (420 ff.).
- 2) Salzwedel DV 5 (1972), 25 ff.; Kisker VVDStRL 32 (1974), 197; Selmer StKonRep 1974, 96 ff.; Seewald DÖV 1976, 230 ff. (jeweils für echte und unechte Rückwirkung).
- 3) H. Ehlers, Rückwirkung von Steuergesetzen?: StuW 1951, 793-802 (802); H.-D. Köster, Verfassungsrechtliche Schranken rückwirkender Gesetzgebung: BB 1952, 93-95 (95); Fr. Oswald, Rückwirkung von Gesetzen - verfassungswidrig: Wpg 1952, 283-284 (283 f.); Meyer-Cording JZ 1952, 166; Grabitz DVBl 1973, 681 ff.; Kisker, Rückwirkung, 14; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig, 1958), Art.2 Abs.1 GG Anm.47; a.A. ausdrücklich BVerfGE 11,147; 14, 305 f.; 20, 55; 27, 384 f.; 31, 229.
- 4) Rupp-v.Brünneck, Sondervotum BVerfGE 32, 141 ff. (Art.14 GG); Schmidt JuS 1973, 532 f. (Art.14 GG); Selmer StKonRep 1974, 97 (Art.12 GG); Seewald DÖV 1976, 232 (eigentumsähnliches Recht).
- 5) A. Loewer, Über die Möglichkeit, die Rückwirkung im Steuerrecht zu beschränken: StuW 1952, 159-170 (166 f.); H.-L. Schreiber JZ 1973, 717; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig, 1973), Art.3 Abs.1 GG Anm.22; O. Bachof, Diskussionsbeitrag: VVDStRL 32 (1974), 228 f., 242; a.A. ausdrücklich BVerfGE 14, 305; 15, 201 ff.; 15, 319 ff.; 19, 124 ff.; 20, 54 f.; 22, 253 f.
- 6) Die vor längerer Zeit unternommenen Ableitungsversuche aus Art.103 Abs.2, 82 Abs.2, 19 Abs.1 S.1 GG, aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und aus einzelnen steuerrechtlichen Regelungen (§§ 222, 96 RAO analog, §§ 3 Abs.1, 4 Abs.3 Nr.2, 5 Abs.5 StAnpG, §§ 13, 18 Nr.12 Erbschaftsteuergesetz, § 17 Grunderwerbsteuergesetz, § 12 Umsatzsteuergesetz, § 86 Allgemeine Zollordnung, § 39 Finanzausgleichsgesetz, § 7 Preuß. Kommunalabgabengesetz) sowie dem Grundsatz der Abwälzbarkeit der Steuern werden schon lange nicht mehr diskutiert und dürfen vernachlässigt werden; vgl. aber die Zusammenstellung älterer Begründungen bei Friedrich Klein, Zulässigkeit der Rückwirkung, 38 ff.; Friedrich StuW 1951, 90 ff., 108; H. Coing, Grundsätzliches zur Rückwirkung von Gesetzen: BB 1954, 137-141 (138 f.); A. Vogel, Zur Rückwirkung von Steuergesetzen: NJW 1960, 1182-1184 (1182).

Faßt man nämlich den Begriff der echten Rückwirkung als Eingriff in verschiedene Verfassungsnormen auf, so erhält der Begriff seinen Bedeutungsgehalt von Fall zu Fall nach der Regelung, welche den Eingriff in die jeweils betroffene Rechtsposition wertungsmäßig absichert. Der Rückwirkungsbegriff wäre bei einem solchen Definitionsansatz auf eine Vielzahl von Ordnungszusammenhängen bezogen. Er würde nicht mehr zur Verkleidung eines einheitlichen, problemgebundenen Rechtsgedankens gebildet werden, sondern zur Beschreibung einer Vielzahl von Regelungsbeziehungen. Ein einheitliches Rechtsproblem, welches einer eigenständigen dogmatisch-systematischen Erfassung und einer begrifflichen Fixierung bedürfte, wäre nicht mehr gegeben¹. Der Begriff der echten Rückwirkung wäre nur noch ein Scheinbegriff und könnte nicht länger als sachbezogene, ordnende Abkürzungsformel für einen einheitlichen, umgrenzten rechtlichen Sachzusammenhang, als "Verbindung sachlogischer Vorstellungen zu institutionellen Figuren"², Verwendung finden.

Bei einer Würdigung der Ableitungsversuche aus einzelnen Normen der Verfassung muß zunächst anerkannt werden, daß die Gesetze nicht nur Rechtssicherheit gewährleisten, wie sie vom Bundesverfassungsgericht als Grundlage des Verbots der echten Rückwirkung angesehen worden ist, sondern

1) Vgl. Esser, Vorverständnis, 39, 98.

2) Esser, Grundsatz und Norm, 209; im Ergebnis ebenso Klein/Barbey, Rückwirkung, 37, 41; Chr. Zimmerli, Das Verbot rückwirkender Verwaltungsgesetze, Basel/Stuttgart 1967, 12: Alle Rückwirkungsfälle müßten dieselbe verfassungsrechtliche Struktur tragen; ansonsten sei nur ein Scheinproblem gegeben.

auch Gleichheit, Freiheit und Sozialstaatlichkeit verbürgen. Mit seiner Sicherheitskomponente führt das Recht, wie jede andere Seinsordnung, den Menschen aus der Ungewißheit und Vielfalt seiner Existenz zu einem Standpunkt im Dasein, in welchem sein Verhalten Rückhalt findet, und der ihm erst die Möglichkeit eines vorausschauenden und zielgerichteten Handelns eröffnet. Ohne ein solches Mindestmaß an Verlässlichkeit kann der Mensch schlechthin nicht auskommen. Mit der Konstituierung des Rechts als normative und berechenbare Seinsordnung ist seine zweite Komponente, die der Allgemeinheit, unlösbar verbunden. Wo nämlich Ordnung und Gesetzlichkeit existieren, da ist diese Ordnung für ihren Bereich grundsätzlich auch allgemein und gleich. Sie hebt aus der Wirklichkeit konkreter Fälle die unter einem bestimmten Gesichtspunkt gleichen Wesensmerkmale heraus und erklärt sie zum Inhalt der verbindlichen Norm. Möglichst viele gleichgelagerte Sachverhalte werden so zusammengefaßt und der gleichen Rechtsfolge unterworfen. Schließlich ist das sichere und allgemeine Gesetz auch ein Gesetz der Freiheit, indem es durch seinen sicheren und allgemeinen Normgehalt die Verabsolutierung "maßloser" individueller Freiheit unterbindet und die Existenz der Gemeinschaft und damit wiederum die Freiheit des einzelnen verbürgt¹. Man kann sogar sagen, daß die Sicherheits- und Identitätsfunktionen der Gesetze als solche in der Freiheitsfunktion der abstrakten Norm aufgehen und dieser dienen; denn Rechtssicherheit bedeutet insoweit nichts anderes als Freiheit vor der staatlichen Unberechenbar-

1) Württenberger, FS f. Welzel, 24.

keit und Gleichheit nichts anderes als Freiheit vor staatlicher Willkür¹.

Demnach muß zugegeben werden, daß bei jeder Neufassung von Gesetzen die Sicherheitsgarantien der bisherigen Ordnung durch die Garantien der Neuregelung ersetzt werden. Jedes Gesetz behandelt auch mit dem Stichtag seines Inkrafttretens von jetzt an Gleiches gegenüber früher ungleich, und auch die der bisherigen Ordnung entsprechenden Handlungsfreiheiten der Bürger -einschließlich der speziellen Freiheiten der Berufswahl und -ausübung und des Eigentums- werden durch neue Handlungsmaßstäbe ersetzt. Darüber hinaus wird in einzelnen Fällen, in denen der Staat einem sozial anerkenntswerten Bedürfnis -z.B. auf dem Gebiet der Rentengesetzgebung- Rechnung getragen hat, auch der Schutzbereich des Sozialstaatsprinzips berührt. Der Gesetzgeber, der seiner Mitverantwortung auf dem Gebiet der sozialen Vorsorge und der sozialen Befriedung Genüge getan hat, beseitigt einen Teil seiner ursprünglichen Leistung auf dem Gebiet der sozialen Wohlfahrt, wenn er dem Bürger diese Leistungen durch eine neue gesetzliche Regelung wieder entzieht.

Dennoch sprechen mehrere Gründe dafür, das vom Bundesverfassungsgericht entwickelte Verbot der echten Rückwirkung von Gesetzen aufrechtzuerhalten und dieses als einheitlichen Rechtsgrundsatz allein aus dem Rechtsstaatsprinzip herzuleiten. Eine Verankerung des Verbots der echten Rückwirkung in verschiedenen Ordnungszusammenhängen der

1) Vgl. zum kontradiktorischen Spannungsverhältnis von Freiheit und Gleichheit: H. Laufer, Freiheit und Gleichheit. Die Antinomie politischer Strukturprinzipien in einer sich wandelnden Gesellschaft: Menschenwürde und freiheitliche Rechtsordnung, FS f. W. Geiger, Tübingen 1975, 337-356 (340).

Verfassung würde nämlich dazu führen, daß das in jahrzehntelangem, dogmatisch-kritischem Denken erschlossene und institutionalisierte Verbot der echten Rückwirkung von Gesetzen seine Eigenständigkeit verlöre und in der Anwendung unterschiedlicher verfassungsrechtlicher Regulationsbeziehungen aufginge. Die Zulässigkeit von Gesetzen mit echter Rückwirkung hänge allein davon ab, ob der konkrete Eingriff des Gesetzgebers durch den Schrankenvorbehalt der jeweiligen Verfassungsnorm abgesichert ist. Der bislang starke Schutz des Bürgers durch einen einheitlichen Grundsatz der Nichtrückwirkung würde damit -ungeachtet der Verschiedenheit der einzelnen Verfassungsvorbehalte- letztlich auf die Frage der Verhältnismäßigkeit und Schwere des Verfassungseingriffs verlagert und im Ergebnis abgeschwächt¹.

Ein weiteres wesentliches Argument für die Beibehaltung eines selbständigen Grundsatzes läßt sich aus der echten Rückwirkung selbst als Phänomen der Dynamik des Gesetzgebungsstaates herleiten. Während die Freiheitsgrundrechte, der allgemeine Gleichheitssatz und der Sozialstaatsgedanke vornehmlich dazu dienen, den vielfältigen Ansprüchen der Menschen auf freie, gleiche und soziale Verwirklichung ihres Daseins innerhalb einer gegebenen, "statisch" betrachteten Rechtsordnung zu genügen, ist es gerade der Rechtssicherheitsgrundsatz, welchem der Schutz der Kontinuität, des Status quo², im dynamischen Entwicklungs- und Wandlungsprozeß des Rechts obliegt. Die "offene Flanke", welche die Rechtsordnung im Hinblick auf ihre zeitliche Wandelbarkeit besitzt, wird im Kern weder durch die Freiheitsgrundrechte noch durch den Verfassungsauftrag der Gleichbehandlung oder der Sozialstaat-

1) Vgl. Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 431, 434 f.

2) Seuffert BB 1972, 1068.

lichkeit gegen die Willkür des Gesetzgebers abgesichert. Vielmehr beruht die eigenständige Problematik des rückwirkenden Gesetzes darauf, daß der schnelle, häufige, sprunghafte und vor allem unvorhersehbare Wechsel in der rechtlichen Normsetzung und Normgestaltung rechtsstaatlich kontrollierbar und die Kontinuität im Entwicklungs- und Wandlungsprozeß des Rechts, das "Sich-Richten- und Einrichten-Können"¹, gewahrt bleiben soll. Gesetze mit echter Rückwirkung haben somit ihren primären wertungsmäßigen Bezugspunkt im "Rechtsdauerinteresse"² des Bürgers, in der Verlässlichkeit von in der Vergangenheit getroffenen Entscheidungen des Gesetzgebers. Ihre wesentliche Tendenz liegt weniger in der nachträglichen Beseitigung von Freiheitsrechten und sozialen Leistungen oder in der Ungleichbehandlung der Bürger, sondern in der Ignoranz früher getroffener Entscheidungen der Staatsgewalt.

Im Ergebnis ist daher der Mehrheit der Richter des Bundesverfassungsgerichts zuzustimmen³, wenn sie dem Problem der echten Rückwirkung trotz vielfältiger und teilweise begründeter Kritik auch weiterhin einen eigenständigen dogmatisch-systematischen Stellenwert zumißt⁴. Die aufgezeigten Mißverständnisse hinsichtlich des Inhalts der Formel des Gerichts, wonach die echte Rückwirkung in einem "Eingriff in abgeschlossene Tatbestände" bestehen soll, werden jedoch nicht allein dadurch beseitigt, daß das Problem der echten Rückwirkung rechtssystematisch einem einheitlichen Wertungszusammen-

1) Herschel JZ 1967, 728.

2) Rümelin, Rechtssicherheit, 12.

3) Anders die Minderheitsvoten in BVerfGE 32, 129 ff.; 37, 414 ff.

4) Allerdings darf dann bei Annahme eines selbständigen verbots der echten Rückwirkung nicht mehr geprüft werden, ob die Rückwirkungsfolgen einen Verstoß gegen andere Verfassungsnormen beinhalten; so jetzt zu Recht BVerfGE 37, 397.

hang zugeordnet wird. Vielmehr bleibt weiterhin offen, welche konkreten sachlogischen Strukturen der Rückwirkungsbegriff im Ordnungsgrundsatz des Verbots der echten Rückwirkung impliziert.

V. Rückwirkung als erneute Bewertung eines bereits bewerteten Sachverhalts

Einen wesentlichen Beitrag zur Lösung dieser Frage liefert die Untersuchung "Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen", mit der Friedrich Klein und Günther Barbey 1964 den Versuch einer Neubestimmung des Rückwirkungsbegriffs unternommen haben¹. Das besondere Kennzeichen der echten Rückwirkung liegt nach der Auffassung dieser beiden Autoren in der erneuten Bewertung eines rechtlich bereits bewerteten Sachverhalts, wobei dieser sowohl Tatsache als auch Rechtsbeziehung sein kann².

Klein und Barbey gehen davon aus, daß jedem konkreten Sachverhalt in jeder denkbaren Beziehung ein konkreter Rechtswert zugemessen wird, der ihm -vom Geltungsanspruch der bewertenden Rechtsordnung aus gesehen- endgültig anhaftet³. Eine Norm habe dann Rückwirkung, "wenn und soweit sie Sachverhalte bewertet, die vor ihrem Inkrafttreten liegen und normativ geregelt sind, diese nach altem Recht schon in jeder Beziehung bewerteten Sachverhalte also in der von ihr geregelten Beziehung erneut bewertet⁴." Wesentlicher Bestandteil dieser Definition ist somit die Bewertung bzw. die Neubewertung von Sachverhalten, die Zuordnung von konkreten Rechtswerten zu bestimmten Lebens-

1) Vgl. dies., Rückwirkung, 36 ff.

2) Klein/Barbey, Rückwirkung, 44.

3) Klein/Barbey, Rückwirkung, 43.

4) Klein/Barbey, Rückwirkung, 44.

sachverhalten durch die Sätze der jeweils geltenden Rechtsordnung. Damit ist eine Aussage über die Funktionsweise des Rechts, über die Rechtssatzgeltung, in die Bestimmung des Rückwirkungsbegriffs aufgenommen worden.

Soweit allerdings die Funktion der Rechtssätze in dieser Definition allein in der Bewertung von Sachverhalten gesehen wird, ist die Wirkung der Rechtssätze des Gesetzgebers nur teilweise richtig dargestellt worden. Die Beschreibung trifft insofern zu, als sie die Funktion des Rechtssatzes als Bewertungssatz umfaßt. Als solcher ist jeder Rechtssatz Beurteilungssatz und Maßstab für einen rechtlich einzustufenden Vorgang innerhalb einer bestimmten Rechtsgemeinschaft. Er ist wertendes Richtmaß für ein zu regelndes Lebensverhältnis, indem er einen bestimmten Lebensvorgang als dem Recht gemäß oder widersprechend bezeichnet.

Darüber hinaus ist der Rechtssatz aber auch Bestimmungssatz¹. Eine entscheidende, alltägliche

1) Zur Doppelfunktion des Rechtssatzes als Bewertungs- und Bestimmungssatz vgl. Brassloff, Rechtssicherheit, 32, 38 ff.; Engisch, Einführung, 27 f.; dens., Weltbild, 69; Larenz, FS f. Schima, 249; Klußmann, Eingriff in Verträge, 119; Rehbinder, FS f. König, 354 ff.; Starck JZ 1972, 612; E. Mezger, Die subjektiven Unrechtselemente: Der Gerichtssaal 89 (1924), 207-314 (240 f.); Kl. Roth-Stielow, Die verfassungswidrige Rückwirkung des § 1708 Abs.1 S.1 BGB n.F. durch Art.9 II Ziff.2 FamRandG: NJW 1963, 571-572 (572); R. Zippe, Das Wesen des Rechts, 3.Aufl. München 1973, 125 ff.; dens., Kollisionen des Rechts mit heterogenen Normen und Pflichten: FS f. H. Liermann, Erlangen 1964, 305-322 (307); R. Dubischar, Grundbegriffe des Rechts. Eine Einführung in die Rechtslehre, Stuttgart u.a. 1968, 9; W.G. Becker, Die reale Norm. Die Rechtsnorm als spezifisches logisches Urteil: FS f. K. Engisch, Frankfurt/M. 1969, 161-190 (163); H. Schäffer, Rechtsquellen und Rechtsanwendung: Vhdlg. 5. ÖJT 1973 I/1B, 10 f.; N. Luhmann, Die Funktion des Rechts. Erwartungssicherung oder Verhaltenssteuerung?: Die Funktionen des Rechts, ARSP-Beiheft n.F. 8 (1974), 31-45 (31 f.).

Leistung des Rechts in der Gesellschaft liegt auch darin, "daß es in all den vielfältigen Interaktionsprozessen zwischen den gesellschaftlich lebenden Individuen regulierend bei der 'Aktion' und im 'Akteur' selbst wirksam wird"¹. Recht ist jene "Steuerung menschlichen Zusammenlebens"², dessen Zweck es ist, "die Rechtsunterworfenen bestimmend einzufügen in die von ihm gewollte Ordnung des sozialen Daseins"³. Es wirkt so nicht erst im Nachhinein als Urteilssatz darüber, ob ein historischer Sachverhalt rechtlichen Zielen, Werten und Zwecken entsprach, sondern zielt letztlich darauf ab, "das Verhalten der Menschen im sozialen Raum zu lenken und zu ordnen, so daß die Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit eine spezifische soziale Verhaltensordnung -neben anderen- darstellt"⁴.

§ 12. Versuch einer Neubestimmung des Begriffs der echten Rückwirkung

I. Die Bestimmungs- und Bewertungsfunktion des Gesetzes als Grundlage einer neuen De- finition des Rückwirkungsbegriffs

Eine Rückwirkungsdefinition, die eine Aussage über die regulative Funktion des Gesetzes enthalten

-
- 1) Maihofer JbFRST 1 (1970), 27.
 - 2) R. Marcic, Rechtsphilosophie, Freiburg/Br. 1969, 158.
 - 3) Mezger, Der Gerichtssaal 89 (1924), 240.
 - 4) Henkel, Rechtsphilosophie, 1.Aufl. München/Berlin 1964, 68; s. auch Larenz, Methodenlehre, 235 ff.; Engisch, Weltbild, 36 ff.; Schlüter, Obiter dictum, 40; Jahrreiß, Berechenbarkeit und Recht, 18, 20, 22, 37; H. Ryffel, Zur Rolle des "Absoluten" in der Philosophie der Politik: Mensch und Recht, FS f. Erik Wolf, Frankfurt/M. 1972, 28-56 (30 ff.). Zum Pluralismus der gesellschaftlichen Ordnungsmodelle vgl. z.B. Th. Geiger, Vorstudien, 32.

soll, muß sämtliche Komponenten dieser Funktion in sich aufnehmen. Sie hat die Wesensart des Gesetzes als Bewertungssatz und als Bestimmungssatz zu erfassen. Unter Berücksichtigung dieser beiden Komponenten läßt sich einmal der Begriff der Rückwirkung mit Klein und Barbey dahingehend beschreiben, daß durch das neue Gesetz eine Bewertung aufgehoben wird, welche einem Lebenssachverhalt bereits durch ein anderes Gesetz in der Vergangenheit endgültig zugemessen worden ist. Zum anderen hat aber eine Definition des Begriffs der echten Rückwirkung auch den Gedanken zu umfassen, daß durch das neue Gesetz die Ordnungslage zerstört wird, welche die Menschen in Befolgung der Bestimmungswirkungen des Gesetzes geschaffen haben. Beide Elemente des Rechtssatzes, seine Bewertungs- und seine Bestimmungsentention können auch unter dem Oberbegriff der Ordnungsgewißheit des Gesetzes zusammengefaßt und in die Definition des Rückwirkungsbegriffs eingebracht werden. Echte Rückwirkung bedeutet dann das erneute Erfassen von Lebenssachverhalten durch die Gewißheitsdimensionen eines neuen Gesetzes, wobei diese Lebenssachverhalte bereits endgültig von den entsprechenden Dimensionen eines zeitlich zurückliegenden Gesetzes erfaßt worden sind¹.

Diese Umschreibung des Rückwirkungsbegriffs gilt sowohl für die materiellen als auch für die prozessualen Vorschriften des Gesetzgebers. Diese bewerten nämlich gleichermaßen die Sachverhalte, die sich in ihrem Geltungsbereich ereignen. Sie stellen außerdem in gleicher Weise einen Maßstab der Gewißheit und der Berechenbarkeit dar, welcher die Ver-

1) Der Vorteil einer so weitgehenden Kürzung der Rückwirkungsdefinition kann aber nur durch den Nachteil einer Einbuße hinsichtlich eines umfassenden Begriffsverständnisses erlangt werden.

haltungserwartungen der Bürger "enttäuschungsfest stabilisiert"¹. Die sachlich-rechtliche Rückwirkung unterliegt daher denselben Regeln wie die prozeß-rechtliche Rückwirkung. Ihre unterschiedliche Erfassung und Beurteilung ist willkürlich².

Allerdings tritt das dargestellte Phänomen der Rückwirkung nur bei den sog. vollständigen Rechts-sätzen³ auf. Unvollständige Rechtssätze, etwa erläuternde, einschränkende oder verweisende Sätze werden stets nur in Verbindung mit einer vollständigen Geltungsanordnung des Gesetzgebers wirksam und üben keine selbständige Bewertungs- und Bestimmungsfunktion aus. Bei ihrer Änderung ist deshalb der Rechtssatz, zu dessen Ergänzung sie geschaffen worden sind, für die Beurteilung des Vorliegens einer Rückwirkung heranzuziehen⁴.

-
- 1) N. Luhmann, Positivität des Rechts als Voraussetzung einer modernen Gesellschaft: JbfrSRH 1 (1970), 175-202 (179 f.); vgl. auch G.H. Roth, Das Problem der Rechtsprognose: FS f. F.W. Bosch, Bielefeld 1976, 827-839 (830).
 - 2) Vgl. Klein/Barbey, Rückwirkung, 77; außerdem (für das Strafrecht): A. Arndt, Die Zeit im Recht (Zum Streit um die "Rückwirkung" von Gesetzen). - Die verfassungsrechtliche Bedeutung der strafrechtlichen Verjährung: NJW 1961, 14-16 (15); G. Grünwald, Zur verfassungsrechtlichen Problematik der rückwirkenden Änderung von Verjährungsvorschriften: MDR 1965, 521-525 (522); H.-L. Schreiber, Zur Zulässigkeit der rückwirkenden Verlängerung von Verjährungsfristen früher begangener Delikte: ZStw 80 (1968), 348-368 (348 ff.). A.A. das BVerfG; vgl. BVerfGE 11, 146 f.; 24, 55; 39, 167.
 - 3) Vgl. zu diesem Begriff Larenz, Methodenlehre, 232 ff., 239 f.
 - 4) Klein und Barbey vermochten u.a. deswegen die Bestimmungsfunktion der Gesetz nicht in ihre Begriffsbestimmung aufzunehmen, weil sie die unvollständigen Rechtssätze, etwa die Regelungen über die Volljährigkeit oder über das Wahlalter isoliert in die Definition der Rückwirkung aufnehmen wollten, ihnen aber keine Bestimmungsfunktion zuzuschreiben vermochten; vgl. Klein/Barbey, Rückwirkung, 70 und 119 (Anm.4 zu § 19).

Auf den Geltungsinhalt der vollständigen Rechtssätze kommt es bei der dargelegten Definition des Rückwirkungsbegriffs nicht an. Es gibt keine Rechtssätze, die sich überhaupt nicht an die Staatsbürger wenden¹. Jeder Rechtssatz enthält eine Geltungsanordnung, mit der eine positive oder negative Bestimmung (Anordnung) an einen oder mehrere Menschen, an Verpflichtete oder Berechtigte, an Leisten-Sollende und Beanspruchenden-Dürfende, an Privatpersonen oder Amtspersonen gerichtet wird². Die rechtssatzmäßige Geltungsanordnung braucht dementsprechend nicht notwendig ein Imperativ zu sein³. Auch Vorschriften, die kein Verbot oder Gebot enthalten, deren Sinn etwa eine Gewährung, Einräumung, Ermächtigung oder Zuteilung ist oder die den rechtlichen Status eines Menschen oder einer Personenvereinigung näher festlegen, sind Bewer-

-
- 1) A.A. Klein/Barbey, Rückwirkung, 71, die auch Rechtssätze mit angeblich fehlender Bestimmungsfunktion (z.B. Zuständigkeitsanordnungen, Rechtssätze über die Dauer von Amtsperioden) in die Beschreibung des Rückwirkungsbegriffs aufnehmen wollten und folglich die Bestimmungsfunktion der Gesetze vernachlässigen mußten.
 - 2) Th. Tsatsos, Peri Politelias. Staatstheoretische Studien, Frankfurt/M. 1972, 41; Henkel, Rechtsphilosophie, 44.
 - 3) So aber die von A. Thon (Rechtsnorm und subjektives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre, Weimar 1878) begründete sog. Imperativentheorie; vgl. noch heute K. Engisch, Einführung, 22 ff. und bereits dens., Die Imperativentheorie, Diss. iur. Gießen 1924: Auszüge aus den der Juristischen Fakultät der Universität Gießen vorgelegten Dissertationen, Gießen 1925 (42-47). Zur Kritik der Imperativentheorie vgl. nur L. Raiser NJW 1964, 1207; Esser, Vorverständnis, 36 f. m.w.N. (Anm.9); U. Klug, Bemerkungen zur logischen Analyse einiger rechtstheoretischer Begriffe und Behauptungen: Logik und Logikkalkül, FG f. W. Britzelmayr, Freiburg i.Br./München 1962, 115-125 (115 ff.).

tungs- und Bestimmungsnormen¹. Sie sind ihrem Wesen nach nicht nur die Beschreibung eines Seins oder eines Geschehens, sondern Feststellungen, die als "maßgeblich, als verbindlich angesehen, angewandt oder befolgt werden wollen"².

II. Rückwirkungsbegriff und Verfassungs- dogmatik

Der dargelegte Begriff der echten Rückwirkung ist, wie jeder juristische Begriff, einem Normzusammenhang zugeordnet, in welchem er wertungsmäßige Strukturen repräsentiert³.

1. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Unverbrüchlich- keit des Rechts

Bei der Bestimmung des Rückwirkungsbegriffs ist zunächst dargelegt worden, daß alle Sachverhalte durch die Gesetze bewertet werden, unter deren

-
- 1) Vgl. bereits A. Reinach, Zur Phänomenologie des Rechts. Die apriorischen Grundlagen des bürgerlichen Rechts, Neuausgabe München 1953, 153 ff.; außerdem Larenz, Methodenlehre, 238.
 - 2) K. Larenz, Der Rechtssatz als Bestimmungssatz: FS f. K. Engisch, Frankfurt/M. 1969, 150-160 (153).
 - 3) Zur Teleologie der Begriffsbildung im Hinblick auf eine gezielte systemlogische Verwendbarkeit vgl. Esser, Grundsatz und Norm, 220, 236 ff.; 335; dens., Vorverständnis, 40, 57 f., 102 ff.; Larenz, Methodenlehre, 429 f.; W. Sax, Über Rechtsbegriffe. Gedanken zur Grenze rechtlicher Begriffsbildung: FS f. H. Nottarp, Karlsruhe 1961, 133-148 (134 f.). Mit der vorbereitenden Beschreibung des Begriffs, mit der Vorauswahl seiner Merkmale wird bereits die Entscheidung darüber angesteuert, welchem Normzusammenhang der Begriff zugeordnet werden soll.

Geltung sie sich ereignet haben. Diese Bewertung ist endgültig. Die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers ist für alle Zeiten verbraucht. Er kann künftig diejenigen Sachverhalte nicht noch einmal rechtlich bewerten, welche bereits von der Herrschaft der für sie maßgebenden Gesetze erfaßt worden sind. Der vom Gesetzgeber gewählte und angeordnete Rechtssatz ist insoweit verbindlich, endgültig und unverbrüchlich. Er schließt alle anderen denkbaren und möglichen Regelungen desselben Sachverhalts aus¹.

Der Rückwirkungsbegriff findet so seinen rechtlichen Standort in dem Regelungszusammenhang der sog. Unverbrüchlichkeit des Gesetzes², wobei sich dieser wiederum als Rechtsgrundsatz aus der unbedingten und allgemeinen Verbindlichkeit des Rechts ableiten läßt³, welches nur unter der Voraussetzung der Unverbrüchlichkeit seine Funktion als allgemein maßgebliche Sollensordnung für seinen Geltungsbereich zu erfüllen vermag⁴. Das Prinzip der Unverbrüchlichkeit gewährleistet so die umfassende und allgemeine Wirkungskraft des Gesetzes bis zu dem Zeitpunkt, in dem das Gesetz aufgehoben oder abgeändert wird, und zwar mit gleicher Maßgabe gegenüber dem Gesetzgeber, dem durch die Norm Verpflichteten oder Berechtigten und für die Organe der Rechtspflege und der Verwaltung⁵.

1) Klein/Barbey, Rückwirkung, 65 ff.

2) Henkel, Rechtsphilosophie, 83, 118, 441.

3) Zur historischen Entwicklung des Grundsatzes vgl. Fr.-X. Kaufmann, Sicherheit, 75 ff.

4) Germann SchwZStr 49 (1935), 257 f.

5) Hesse, FG f. Smend, 75; R. Marcic, Der Richter in der Demokratie: JBl 1968, 393-406, 450-458 (399); ders., Das Gesetz. Fragmente eines Abrisses der Begriffsgeschichte und -bestimmung: FS f. E.C. Hellbling, Salzburg 1971, 447-475 (455).

2. Die Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs
zum Grundsatz der Orientierungs-
sicherheit des Rechts

Die vom Gesetzgeber festgelegte Ordnung ist aber nicht nur als nachträgliche Kontrolle dafür geschaffen worden, wie ein bereits Geschehenes von Rechts wegen zu beurteilen ist, sondern wirkt als Sollensordnung auch in die Zukunft¹. Indem sie ihre Befolgung in künftigen Lebensfällen anordnet, wendet sie sich zugleich bestimmend und fordernd als Ordnungsplan an die unter seiner Herrschaft lebenden Menschen² und erteilt ihnen Verhaltensregeln für die selbsttätige Gestaltung ihres Lebens in der Rechtsgemeinschaft.

Dabei entspricht sie als Ordnungsplan einmal dem grundlegenden Bedürfnis des Menschen selbst, sein Leben in die Zukunft zu entwerfen, seinem Verhalten eine Richtung zu geben und es auf Lebenspläne abzustellen, die in sein Dasein das Moment

-
- 1) Henkel, Rechtsphilosophie, 47 f.; Rehbinder, FS f. König, 355 f.; s.a. BVerfGE 13, 224; 13, 271; 14, 297; 15, 324; 18, 144; 18, 439; 23, 32; 25, 404; 27, 238.
- 2) P. Noll, Die Normativität als rechtsanthropologisches Grundphänomen: FS f. K. Engisch, Frankfurt/M. 1969, 125-142 (125, 129, 139).

der Dauer und Ordnung und damit der Sicherheit hineinragen¹.

Zum zweiten lenkt sie das Verhalten der Menschen zueinander und das Verhältnis des einzelnen zum Staat in feste Bahnen². Sie gewährleistet dadurch die Erkenntnis oder wenigstens die Erkennbarkeit,

- 1) Zum elementaren Bedürfnis des Menschen nach Sicherheit und zur Entlastungsfunktion des positiven Rechts bei der Planung menschlicher Unternehmungen: Luhmann, Vertrauen, 1; Jacobs StuW 1969, 634; Ossenbühl DOV 1972, 25; Sameli, Freiheit und Sicherheit, 20 ff., 53 ff.; Stich, Vertrauensschutz, 3; Swoboda, FS f. Wilburg, 387, 394 ff.; Hans Barth, Die Idee der Ordnung. Beiträge zu einer politischen Philosophie, Erlenchbach-Zürich/Stuttgart 1958, 179 f.; W. Krawietz, Das positive Recht und seine Funktion, Berlin 1967, 64 ff.; E.-J. Lampe, Rechtsanthropologie, Bd.1, Berlin 1970, 313 ff.; J. Berkemann, Buchbesprechung: JZ 1975, 70. Zur besonderen Bedeutung der Steuergesetze als Verhaltensregeln vgl. Dorn JW 1933, 289; Fr. Scholz, Rechtssicherheit, 29; Hartz StbJb 1965/66, 79 ff.; K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, Heidelberg 1943, 3; Kl. Tipke, An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht: StKonRep 1965, 204-234 (212); M. Eisenach, Entscheidungsorientierte Steuerplanung. Grundlagen, Instrumente und Konzept zur Planung der Steuerbelastung der Unternehmung mittels dynamischer Teilsteuerrrechnung, Wiesbaden 1974, 13 ff.
- 2) Zur Eigenschaft des Gesetzes als Steuerungsmechanismus menschlichen Zusammenlebens: Henkel, Rechtsphilosophie, 41, 44, 47 f., 438; Hesse, FG f. Smend, 74; Maihofer, Rechtssoziologie und Rechtstheorie, 247; E. Mezger, Sein und Sollen im Recht, Tübingen 1920, 79 f.; P. Düwel, Rechtsbewußtsein und existentielle Entscheidung, Hamburg 1961, 21 ff.; E.-W. Böckenförde, Die Historische Rechtsschule und das Problem der Geschichtlichkeit des Rechts: Collegium Philosophicum, FS f. J. Ritter, Basel/Stuttgart 1965, 9-36 (26, 29); E.A. Kramer, Integrative und repressive Wirksamkeit des Rechts: JbFRSRT 3 (1972), 247-257 (252 ff.); Fr. Wieacker, Zur Topikdiskussion in der zeitgenössischen deutschen Rechtswissenschaft: Xenion, FS f. P.J. Zepos, Bd.1, Athen u.a. 1973, 391-415 (398, 412).

wie der andere Mensch oder der Staat sich in einer bestimmten Sozialbegegnung verhalten werden¹.

In diesem doppelten Sinn² gewährt das Gesetz als Ordnungsplan Gewißheit und Berechenbarkeit. Es verhindert, daß das Handeln des einzelnen ins Leere geht und für den Mitmenschen zu einem unvorhersehbaren Risiko wird. Jeder, der den Rechtssatz kennt und versteht, weiß sicher, wie er sich in einer bestimmten Situation in einer rechtlich gebilligten und erwarteten Weise zu verhalten hat³. Seine Verhaltenserwartungen werden durch den Rechtssatz "enttäuschungsfest stabilisiert"⁴.

-
- 1) Th. Geiger, Vorstudien, 102, 116, 118, 122, 204, 414.
 - 2) Ebenso W. Maihofer, Recht und Sein. Prolegomena zu einer Rechtsontologie, Frankfurt/M. 1954, 86 ff., 100, 109, für den sich diese doppelte Steuerungsfunktion aus dem Doppel- (Individual- bzw. Sozial-) Status des Menschen ergibt; s. auch BGB-RGRK (Denecke), Einl., Anm.1, 1.
 - 3) Bäumlin, Staat, Recht und Geschichte, 24; Smge, Sicherheit und Gerechtigkeit, 11; Fr.-L. Kaufmann, Sicherheit, 81; v. Mangoldt/Klein Art.20 GG Anm.11 (2 (601)); Maunz/Dürig/Herzog (Maunz/Dürig) Art. 20 Abs.1 GG Anm.86; L. Kaiser NJW 1964, 1207; Rümelin, Rechtssicherheit, 7, 9, 15, 51; Salzwedel, Rechtsstaat im Steuerrecht, 8 f.; G. Leibholz, Strukturprobleme der modernen Demokratie, Karlsruhe 1958, 286; Herbert Krüger, Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl. Stuttgart 1966, 290; O.A. Germann, Problematik der Rechtsverbindlichkeit und der Rechtsgeltung: ders., Probleme und Methoden der Rechtsfindung, 2. Aufl. Bern 1967, 17-45 (28); ders., Primat des Gesetzes: ebd., 279-306 (286); W. Maihofer, Die gesellschaftliche Funktion des Rechts: JbFRSRT 1 (1970), 11-38 (28); P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1972, 213.
 - 4) N. Luhmann, Positivität des Rechts als Voraussetzung einer modernen Gesellschaft: JbFRSRT 1 (1970), 175-202 (179 f.); Cl. Ott, Die soziale Effektivität des Rechts bei der politischen Kontrolle der Wirtschaft: JbFRSRT 3 (1972), 345-408 (360).

Die Gesetze sind demnach nicht nur verbindlich und unverbrüchlich, sondern auch verlässlich und erwartungssicher. Der Begriff der Rückwirkung, der die Wesensart des Gesetzes als Bewertungs- und Bestimmungssatz umfaßt, wird damit in gleicher Weise durch den Ordnungszusammenhang der Unverbrüchlichkeit und durch das Prinzip der Orientierungssicherheit¹ geprägt. Dieses schützt und fordert eine durch Gesetz geschaffene Lage der Rechtsgewißheit, sei es als "Erkenntnis oder Erkennbarkeit eines gegenwärtigen Rechtsbestandes, sei es als eine durch Berechenbarkeit begründete Erwartung eines künftigen Rechtsaktes"².

3. Die Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Rechtssicherheit

Die beiden Grundsätze der Unverbrüchlichkeit und der Orientierungssicherheit des Gesetzes, an die bei der Darstellung des Rückwirkungsbegriffs angeknüpft worden ist, fließen ihrerseits in einem Prinzip zusammen, welches den beiden Grundsätzen

-
- 1) Terminologie nach Th. Geiger, Vorstudien, 101ff.; wegen anderer Bezeichnungen vgl. dens., Vorstudien, 182, 197 (Prospektivität); Henkel, Rechtsphilosophie, 437 (Ordnungssicherheit); Schlüter, Obiter dictum, 39 f. (Orientierungsgewißheit); P. Noll, Gesetzgebungslehre, Reinbeck 1973, 192 ff., 262, 276 (Prävisionsinteresse).
 - 2) Henkel, Rechtsphilosophie, 1. Aufl., München/Berlin 1964, 334.

übergeordnet ist¹. Sie sind Elemente des Rechtssicherheitsgedankens, eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes, welcher unmittelbar aus dem Rechtsprinzip ableitbar ist und selbständig neben anderen Prinzipien² zu den obersten Zielsetzungen³ und zugleich zu den Mindestanforderungen⁴ einer jeden rechtsstaatlichen Ordnung gehört.

- 1) Zur Zugehörigkeit beider Grundsätze zum Prinzip der Rechtssicherheit vgl. Bendix, Rechtssicherheit, 4, 6, 12; Henkel, Rechtsphilosophie, 437 f., 441; Th. Geiger, Vorstudien, 101 ff; Wiedemann, FS f. Larenz, 204; Thoma StbJb 1959/60, 16; Herschel JZ 1967, 727; E. Denninger, Rechtsstaat; Handlexikon der Rechtswissenschaft (hg. v. A. Görlitz), München 1972, 344-349 (344 f.); H. Welzel, Das Recht als Gemeinschaftsordnung. Einleitung zur Rechtsphilosophie: Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft, FS f. H. Henkel, Berlin/New York 1974, 11-18 (14 ff.); Basedow JZ 1976, 297 f. Besondere Hervorhebung der Zugehörigkeit des Grundsatzes der Unverbrüchlichkeit zum Prinzip der Rechtssicherheit: Klein/Barbey, Rückwirkung, 68. Besondere Hervorhebung der Zugehörigkeit des Grundsatzes der Orientierungssicherheit zum Prinzip der Rechtssicherheit: Maihofer, Rechtssoziologie und Rechts-theorie, 257; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 30 I a 1 (175); Knittel, Rückwirkung, 21; Jaenke, Rechtssicherheit, 53; Schlüter, Obiter dictum, 40; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig) Art.2 Abs.1 GG Anm.47; A. Spitaler, Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre: StbJb 1956/57, 105-145 (106); ders., StbJb 1957/58, 160; Hartz, StbJb 1958/59, 38.
- 2) Z.B. persönliche Gleichheit, Sachgerechtigkeit, gute Sitten; vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 I a 1 (121 f.).
- 3) Fr. Scholz, Rechtssicherheit, 5; Wimmer SJZ 1947, 594 ff.; Friedr. Klein, Von der Zulässigkeit zur Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze: StuW 1954, 1-44 (39); Bockelmann, Universitas 28 (1973), 1191 ff.
- 4) Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 I a 1 (121).

Damit wird der Rückwirkungsbegriff über die Grundsätze der Unverbrüchlichkeit und der Orientierungssicherheit dem Prinzip der Rechtssicherheit zugeordnet.

4. Zuordnung des Rückwirkungsbegriffs zum Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit

Schließlich findet der Begriff der Rückwirkung über die Zuordnung zum Rechtssicherheitsgedanken einen besonderen Stellenwert im Verfassungssystem des Bonner Grundgesetzes. Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist nämlich eine der traditionellen verfassungsdogmatischen Konkretisierungen und Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips¹, welches "im Grundgesetz selbst in Wort (vgl. Art.28 Abs.1 Satz 1 GG) und Gehalt (unmittelbar in Art.20 Abs.3 GG und auch über die verschiedenen Prinzipien des formellen Rechtsstaats - Konstitutionalität, Gewaltenteilung i.S.v. Gewaltentrennung und -hemmung sowie Liberalität) seinen Niederschlag gefunden hat"². Der Begriff der Rückwirkung wird damit von der Diskussionsebene der Rechts- bzw. Gesetzesontologie, wie sie für jede beliebige Ordnung kodifizierten Rechts maßgeblich zu sein beansprucht,

-
- 1) Ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; Nachweise bei Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art.20 Anm.26 (487); vgl. außerdem: v. Mangoldt/Klein, Art.20 Anm. VI 2 (601); Friedr. Klein StW 1954, 39; Thoma StbJb 1959/60, 10; Jaenke, Rechtssicherheit, 43 f.; Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.87; Schlüter, Obiter dictum, 39; Friedlaender, GS f. Spitaler, 58 ff.
 - 2) Friedr. Klein StW 1954, 38; vgl. außerdem dens., Bonner Grundgesetz und Rechtsstaat: ZfgStW 106 (1950), 390-411 (390 f.); Salzwedel, Rechtsstaat im Steuerrecht, 4 f.

auf die Ebene des "aktuell geltenden Rechts"¹, in den Bereich des Bonner Grundgesetzes einbezogen und zu einem Bestandteil der Dogmatik dieser Verfassungsordnung erhoben². Das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit und das Prinzip der Rechtssicherheit als dessen Konkretisierung und Präzisierung erweisen sich somit als aktuelle verfassungsrechtliche Schranken für den Gesetzgeber, und zwar in dem Sinne, daß der Erlass von Gesetzen nicht rückwirkend erfolgen darf; m.a.W. die Gebote der Rechtsstaatlichkeit und der Rechtssicherheit enthalten in ihrer Konkretisierung ein Gebot der Nichtrückwirkung von Gesetzen, oder umgekehrt formuliert, ein Verbot der Rückwirkung von Gesetzen³.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bedeutet dies, daß bei Verletzung des Grundsatzes der Nichtrückwirkung eine Anrufung des Bundesverfassungsgerichts möglich ist. Jedes Gesetz, das bei der Verletzung des Grundsatzes der Nichtrückwirkung materiellrechtlich auch gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt, gehört nicht zur verfassungsrechtlichen Ordnung und verletzt den Bürger in seinem Grundrecht aus Art.2 Abs.1 GG⁴.

-
- 1) Friedr. Klein Stuw 1954, 37.
 - 2) Zu Recht sprechen daher Klein und Barbey von einer verfassungsmäßigen Struktur des Rückwirkungsbegriffs, vgl. dies., Rückwirkung, 3, 36.
 - 3) Zum Ableitungszusammenhang Rechtsstaatlichkeit-Rechtssicherheit-Nichtrückwirkung vgl. auch Herbert Krüger, Der Verfassungsgrundsatz: FS f. E. Forsthoff, München 1972, 187-211 (187 ff.); G. Püttner VVDStRL 32 (1974), 203.
 - 4) Zur verfahrensrechtlichen Absicherung verfassungsrechtlicher Prinzipien vgl. die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit BVerfGE 6, 32 (Elfes-Urteil). weitere Nachweise bei Leibholz/Rinck, Art.2 GG Anm.8 (74 f.).

III. Einschränkungen des Grundsatzes der Nichtrückwirkung von Gesetzen

Das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen wird in der Rechtsprechung und in der Literatur mehrfach eingeschränkt. Es soll ausnahmsweise nicht gelten, wenn der Gesetzgeber eine rückwirkende Begünstigung des Bürgers anordnet¹. Außerdem müsse in eng umgrenzten Ausnahmefällen auch eine belastende Rückwirkung hingenommen werden, wenn nämlich der Bürger in seinem grundsätzlichen Anspruch auf Rechtssicherheit keinen Schutz verdiene. Dies sei insbesondere² dann der Fall, "1. wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen mußte, 2. wenn das geltende Recht unklar und ver-

-
- 1) BVerfGE 15, 324 ff.; 23, 93; 30, 389; 32, 131 f.; BFHE 93, 337; Eckhardt/Hillebrecht, Rückwirken-
de Steuergesetze, 18 f.; Friedr. Klein, Zuläs-
sigkeit und Schranken der Rückwirkung, 61; Kohl-
mann, Staatsgeheimnis, 274; Grunsky, Rückwir-
kung, 18; Knittel, Rückwirkung, 9; Klopfer,
Vorwirkung, 101 (Fn.434); Scheerbarth, Rückwir-
kung, 57; Kisker, Rückwirkung, 15 f.; Herrmann/
Heuer, § 2 EStG Anm.87; Wolff/Bachof, Verwal-
tungsrecht I, § 27 I c (146); Friedrich Stuw
1951, 90; W. Weber, Urteilsanmerkung: AöR 77
(1951), 84-86 (84); Meyer-Cording JZ 1952, 161;
D. Brüggemann JR 1963, 168; Seewald DÖV 1976,
228.
 - 2) Die Aufzählung soll nicht erschöpfend, sondern
nur beispielhaft sein; vgl. Seuffert BB 1972,
1067; F. de La Croix, Die Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts zur Frage der Rück-
wirkung belastender Steuergesetze: Stuw 1962,
121-138 (121).

worren ist, 3. wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen darf, 4. wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen¹."

1. Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung

Als Grund für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der begünstigenden Rückwirkung wird lediglich angegeben, das Vertrauen des Bürgers sei nur insoweit geschützt, als sich seine Rechtsposition nicht nachträglich verschlechtern dürfe². Mit dieser Feststellung, daß der Grundsatz der Nichtrückwirkung bei einer rückwirkend begünstigenden Maßnahme des Gesetzgebers nicht verletzt werde, wird aber nur das Ergebnis einer rechtlichen Untersuchung dargelegt. Die Gründe, die zu dieser Feststellung führen, sind bisher im Verborgenen geblieben³.

-
- 1) BVerfG Beschl. 2 BvL 17/63 v. 31.3.1965: BVerfGE 18, 429 ff. (439); Selmer StKonRep 1974, 87 f.; Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 6. Aufl., § 1 RAO Anm. 75; K.-Fr. Peter, NWB F 2, 2257-2260 (2257 ff.); A. Spitaler, Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der Rückwirkung belastender Steuergesetze: StuW 1962, 137-146 (141 ff.); H. Spanner, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung: StuW 1970, 377-394 (385 f.); G. Bopp, Grundlegende Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu Fragen des Rechtsstaatsprinzips und des Vertrauensschutzes: FR 1971, 377-379 (377 ff.); E. Benda/K. Kreuzer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: DStZA 1973, 49-57 (54).
 - 2) BVerfGE 15, 324 ff.; 23, 93; 30, 389; s. auch Mainka, Vertrauensschutz, 30 f.
 - 3) Friauf BB 1972, 674.

Ein Ansatz zur Lösung des Problems kann aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit selbst entnommen werden. Dieser Grundsatz garantiert mit seinen Komponenten der Verlässlichkeit und der Unverbrüchlichkeit, daß dem Bürger einerseits die Vorteile zukommen, die ihm versprochen worden sind (status positivus), und daß von ihm andererseits weitergehende Eingriffe abgewehrt werden, als sie nach dem geltenden Recht erlaubt sind (status negativus).

Beide Forderungen an die Stabilität der Rechtsordnung werden bei rückwirkend begünstigenden Eingriffen des Gesetzgebers erfüllt. Der Bürger wird weder schutzlos nachträglichen Eingriffen in seinen Rechtssicherheits- und Freiheitsraum ausgeliefert noch werden ihm Rechtspositionen entzogen, die ihm vom Gesetzgeber in der Vergangenheit eingeräumt worden sind. Vielmehr eröffnen sich dem Bürger umgekehrt zusätzliche Handlungsmöglichkeiten, welche den Raum der Freiheit der menschlichen Persönlichkeit -nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der oberste Wert des Grundgesetzes¹- erweitern und damit verfassungsrechtlich unbedenklich sind. Das Verbot der echten Rückwirkung von Gesetzen gilt dementsprechend bei seiner Rückführung auf die im Grundgesetz verankerten Rechtssicherheitsgarantien nur für die belastenden Eingriffe des Staates. Dagegen ist das rückwirkende Inkrafttreten von Gesetzen erlaubt, solange sich ohne Belastung Dritter ideelle oder materielle Vorteile für den Bürger ergeben².

1) BVerfGE 7, 405; 27, 6.

2) Ebenso Klein/Barbey, Rückwirkung, 72 ff.; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.3 Abs.1 GG, Anm.221; H.-U. Evers, Buchbesprechung: JZ 1961, 764-766 (765).

2. Weitere Einschränkungen

Weitere Durchbrechungen des Verbots der echten Rückwirkung können allerdings nicht bzw. nur mit gro-
ßen Einschränkungen anerkannt werden¹.

Insbesondere ist dem Bundesverfassungsgericht nicht zuzustimmen, wenn es dem Bürger das Festhalten an einem durch ein ungültiges Gesetz erzeugten Rechtsschein versagt. Nichtige Gesetze vermögen zwar den Sachverhalten, die unter ihrer "Geltung" auftreten, keinen Rechtswert zuzumessen, weil die Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes ex tunc, d.h. rückwirkend vom Zeitpunkt seines Inkrafttretens an, wirkt. Trotz dieser objektiven Bewertungsunfähigkeit gehen aber auch nichtige Regelungen für die Zeit ihrer "Geltung" in den Motivationshorizont des Bürgers ein, welcher dann seine Handlungen an ihnen ausrichtet. Sobald der Gesetzgeber eine nichtige Bestimmung rückwirkend durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Regelung ersetzt, macht er alle Dispositionen zunichte, die durch einen Akt der öffentlichen Gewalt motiviert und gesteuert worden sind. Er verstößt damit zwar nicht gegen den Grundsatz der Unverbrüchlichkeit der Gesetze, wohl aber gegen die Orientierungssicherheit und damit auch gegen das Prinzip der Rechtssicherheit².

Auch die zweite Einschränkung des Rückwirkungsverbots in den Fällen, in denen der Bürger mit der

-
- 1) Für eine Unzulässigkeit der belastenden Rückwirkung schlechthin setzen sich auch ein (ohne Begründung): Eckhardt/Hillebrecht, Rückwirkende Steuergesetze, 84 ff.; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.2 Abs.1 GG, Anm.47 (Fn.2).
 - 2) Klein/Barbey, Rückwirkung, 85; Leisner, FS f. Berber, 295.

rückwirkenden Neuregelung habe rechnen müssen, kann nicht ohne weiteres hingenommen werden. Zwar ist der Bereich dieser Einschränkung vom Bundesverfassungsgericht selbst dahingehend begrenzt worden, daß als frühester Zeitpunkt für die Voraussehbarkeit der Gesetzesänderung die Beschlußfassung über die Neuregelung im Bundestag gelten solle¹. Die Voraussehbarkeit setzt aber gerade voraus, daß alle Bürger im gleichen Maße von der Gültigkeit und Verbindlichkeit einer Neuregelung haben Kenntnis nehmen können, was aber wiederum nicht schon mit der bloßen Beschlußfassung in den Gesetzgebungsgremien möglich ist, sondern erst mit seinem Inkrafttreten nach Art.82 Abs.2 GG². Der Bürger braucht deshalb vor der Publikation, d.h. vor dem endgültigen Inkrafttreten der Gesetze, nicht mit der verbindlichen Neuregelung eines Rechtsbereichs zu rechnen. Wegen der Freiheit des Gesetzgebers ist außerdem bis zum Inkrafttreten des Gesetzes der Erlass der angekündigten Regelung nicht endgültig gesichert, so daß dem Bürger allein mit dem Gesetzesbeschluß nur unzulängliche Garantien für die rechtliche Absicherung seiner Dispositionen zur Verfügung gestellt werden³. Als Ergebnis

-
- 1) BVerfGE 13, 273; 14, 298; 23, 33; 27, 173 f.; 31, 227.
 - 2) Vgl. Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.87 a.E.; K. Pfeiffer, Rückwirkende Fusionskontrolle?: BB 1973, 311-317 (315); s.a. Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 432 f.; Kloepfer, Vorwirkung, 109; H. Vogel, Zur rückwirkenden Aufhebung von Steuervergünstigungen: BB 1971, 533-535 (534); W. Lipps, Gesetzgebungsfehler als Grundlage unzulässigen Exekutivermessens - zur sog. "Vertrauensschutzklausel" des 2.StAndG 1971: DStR 1972, 647-650 (647); Fr. Landwehrmann, Veröffentlichung von Gesetzesvorhaben und Rückwirkung von Gesetzen: ZRP 1973, 81-84 (81 ff.) - keine Gewährleistung der Orientierungssicherheit bei bloßer Vorankündigung von Gesetzen durch die Beschlußgremien.
 - 3) Vgl. Bericht des Finanzausschusses des BT (v. Alten-Nordheim) zum 2.StAndG 1971: zu BT-Drs. VI/2350, 3, 5; Stellungnahme des BR: BT-Drs. VI 1901, 16; Friauf BB 1972, 678.

steht daher fest, daß auch rückwirkende Anordnungen für den Zeitraum zwischen der Verabschiedung und der Veröffentlichung des neuen Gesetzes in den für diesen Zeitraum bestehenden Bewertungs- und Motivierungsbereich der bisherigen Regelung eingreifen. Sie verstoßen gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und sind ebenfalls unzulässig¹.

Auch die dritte Ausnahme, nach der die Rückwirkung aus zwingenden Gründen des Gemeinwohls gerechtfertigt sein soll, muß aus der weiteren Erörterung ausgeschlossen werden². Sie ist bereits wegen der Allgemeinheit ihrer Fassung rechtsstaatswidrig³. Der ihr zugrundeliegende Gedanke kann allenfalls in dem Ausnahmefall wirksam werden, wenn eine unter allen Umständen betriebene Durchsetzung des Rückwirkungsverbots die Grundlagen der staatlichen Existenz zerstören würde. Das Gebot der Rechtssicherheit darf nämlich nicht so weit führen, daß die Rechtsordnung und damit wiederum die Rechtssicherheit selbst gefährdet wird.

Schließlich kann dem Bundesverfassungsgericht auch insoweit nicht zugestimmt werden, als es die Rückwirkung bei unklarer und verworrener Gesetzeslage zulassen will. Sobald nämlich die gesetzliche Re-

-
- 1) Ebenso die in Sondervoten niedergelegten Meinungen von Mitgliedern des Ersten und Zweiten Senats des BVerfG: BVerfGE 32, 137 f. (Rupp-v. Brünneck); 37, 415 ff. (v. Schlabrendorff); vgl. außerdem Hoffmann-Riem DSr 1971, 7 m.w.N. (Anm. 38); Grabitz DVBl 1973, 684.
 - 2) Das BVerfG hat den Gemeinwohlvorbehalt zwar in BVerfGE 13, 261 genannt, ihn jedoch nie zur Begründung der Zulässigkeit einer Rückwirkung herangezogen, vgl. Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 432 f.
 - 3) Klein/Barbey, Rückwirkung, 81; Leisner, FS f. Berber, 288.

gelung erhebliche Unklarheiten und Lücken aufweist, entsteht ein Bewertungsvakuum, da ein Rechtswert der betroffenen Sachverhalte nicht bestimmt werden kann, als auch ein Orientierungsvakuum für die Adressaten der Regelung, denen keine konkrete Verhaltensanweisung vorgegeben wird. Durch die rückwirkende Korrektur dieser Leerräume wird aber den Sachverhalten, die ursprünglich nicht bewertet werden konnten, nunmehr ein Rechtswert zugemessen. Sie stellt damit eine neue Wertung von ursprünglichen (Nicht-) Wertungen dar und verstößt gegen die Rechtssicherheit¹.

§ 13. Versuch einer verfassungsrechtlichen Einordnung der unechten Rückwirkung

Die aufgezeigten Strukturen des Verbots der echten Rückwirkung unterscheiden sich grundlegend von denen der unechten Rückwirkung.

Bereits 1960 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, daß das Problem der echten Rückwirkung bei der "Unterwerfung bestehender Sachverhalte, Rechte und Rechtsbeziehungen unter eine neue Rechtslage" nicht entstehe². Die entsprechende Gesetzesänderung dürfe demgemäß nicht als "echte", sondern müsse als "unechte" Rückwirkung bezeichnet werden. Eine unechte Rückwirkung liege immer dann vor, "wenn in zulässiger Weise eine generelle Neuregelung für die Zukunft erfolgt (sei), diese Neuregelung aber

1) Das Ergebnis bestätigt außerdem den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsatz, daß unklare und verworrene Akte der öffentlichen Gewalt nicht - auch nicht nachträglich - dem Bürger zur Last gelegt werden dürfen, vgl. nur Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 28 I a 10 (154).

2) BVerfGE 11, 146.

zugleich solche Rechtspositionen berühr(e), die in der Vergangenheit rechtmäßig entstanden (seien)¹."

Das Gericht vertrat zunächst die Auffassung, die unechte Rückwirkung verstoße nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip². Dann maß es unechte und echte Rückwirkung gleichermaßen an den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Es stellte aber klar, daß die echte Rückwirkung im Regelfall unzulässig und nur ausnahmsweise statthaft, die unechte Rückwirkung dagegen grundsätzlich erlaubt und nur in Ausnahmefällen unzulässig sei³. Die nicht abgeschlossenen, in der Entwicklung befindlichen Sachverhalte unterlägen nämlich stets dem Risiko der Gesetzesänderung, während die abgeschlossenen Sachverhalte diesem Risiko nicht ausgesetzt seien⁴.

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat diese Grundsätze und die Ableitung der Schranken der unechten Rückwirkung aus dem Rechtsstaats-, Rechtssicherheits- und Vertrauensschutzgedanken bis heute aufrechterhalten⁵. Dagegen mißt der Erste Senat -in Übereinstimmung mit einem großen Teil des Schrifttums⁶- den Sachverhalt der unechten

1) BVerfGE 32, 21.

2) BVerfGE 13, 52.

3) BVerfGE 13, 271 f.; 15, 324; 18, 143 f.; 21, 132; 22, 248; 23, 32; 24, 230; 25, 154; 25, 291; 27, 239; 30, 387; 30, 402; 31, 99 f.; 36, 82; 37, 397; 39, 143 f.; 39, 166 f.; 40, 75 f. Das Gericht hat bisher -soweit ersichtlich- nur in einem einzigen Fall die unechte Rückwirkung für unzulässig erklärt (BVerfGE 31, 99 f.).

4) BVerfGE 30, 268.

5) Vgl. aus jüngerer Zeit: BVerfGE 39, 144; 39, 167.

6) Salzwedel DV 5 (1972), 25 ff.; Grabitz DVBl 1973, 681 ff.; Kisker VVDStRL 32 (1974), 197; Selmer StKonKp 1974, 96 ff.; B. Stürer, Abwägungsgebot, Mehrfachneugliederung und Vertrauensschutz. Das Meerbusch-Urteil des VGH NRW:DVBl 1977, 1-13 (11) -Ableitung des Vertrauensschutzes aus verschiedenen Verfassungsnormen- ; s.a. H. Rittstieg, Eigentum als Verfassungsproblem, Darmstadt 1975, 208 f.- Ableitung aus Art.14 GG.

Rückwirkung in jüngerer Zeit sowohl am Vertrauensgrundsatz¹ als auch am Sozialstaatsprinzip², daneben aber auch an den Einzelgrundrechten der Art.3 Abs.1 GG³, Art.12 Abs.1 GG⁴ und Art.14 GG⁵.

Die Frage nach dem genauen verfassungsrechtlichen Standort ist demnach bei der unechten Rückwirkung ebenso offen wie bei der echten Rückwirkung. Vor allem ist ebenfalls noch nicht geklärt, ob es ein selbständiges Verbot der unechten Rückwirkung belastender Gesetze gibt, oder ob der Begriff der unechten Rückwirkung seinen Bedeutungsgehalt von Fall zu Fall nach der Regelung erhält, welche das jeweilige Vorgehen des Gesetzgebers wertmäßig erfaßt und den Eingriff in die jeweilige Rechtsposition absichert. Allein im ersten Fall könnte der Begriff der "unechten Rückwirkung" als echter Rechtsbegriff, als sachbezogene, ordnende Abkürzungsformel für einen einheitlichen, umgrenzten rechtlichen Sachzusammenhang aufrechterhalten werden, der bei gleicher rechtlicher Interessenlage für eine Vielzahl von Fällen gleichsinnige rechtliche Lösungen erfordert. Im zweiten Fall wäre der Begriff auf eine Vielzahl von Ordnungszusammenhängen bezogen, und die Zulässigkeit der unechten Rückwirkung hinge dementsprechend von der Rechtmäßigkeit des legislatorischen Eingriffs in die jeweils betroffenen Rechtspositionen ab.

Betrachtet man die Stellungnahmen des Bundesverfassungsgerichts zur unechten Rückwirkung, so wird

1) BVerfGE 40, 75 f.

2) BVerfGE 40, 75 f.

3) BVerfGE 22, 276 f.; 25, 248 f.

4) BVerfGE 21, 182 f.; 22, 276; 25, 248; 32, 22 f.

5) BVerfGE 22, 276; 31, 284 f.; 36, 292 f.; 42, 300 f.; vgl. auch bereits BVerfGE 18, 12 f.

deutlich, daß dieses Phänomen keinem Rechtsgrundsatz von selbständiger Bedeutung zugeordnet werden kann. Gesetze mit unechter Rückwirkung wirken lediglich in die Zukunft und bewerten das bisherige Verhalten der Bürger nicht neu. Die Ordnungslage, welche während der zeitlichen Geltung des bisherigen Rechts geschaffen worden ist, bleibt -anders als bei Gesetzen mit echter Rückwirkung- für die Vergangenheit erhalten. Wird z.B. ein Vertrag abgeschlossen, so richtet sich sein Zustandekommen nach den bestehenden Gesetzen im Abschlußzeitpunkt. Inwieweit aber die im Vertrag vorgesehenen Erfüllungshandlungen rechtlich zulässig sind -die Bewertung der einzelnen Leistungen als vertragsgemäß- kann erst im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Verwirklichung beurteilt werden. Der laufende Vertrag stellt somit hinsichtlich der noch nicht erbrachten Leistungen für die Zukunft einen wertungsmäßig "offenen" Sachverhalt dar¹, den der Gesetzgeber insoweit jederzeit einer neuen rechtlichen Bewertung unterwerfen darf. Eine Verletzung der Garantien der Realisierungs- und Orientierungssicherheit des in der Vergangenheit geltenden Rechts ist nicht gegeben.

Während der Gesetzgeber bei echt rückwirkenden Gesetzen mit einem Kunstgriff die alte Rechtsordnung teilweise durch neues Recht zu ersetzen versucht, stellt die unechte Rückwirkung eine Erscheinung dar, die bei nahezu jeder Neufassung von Gesetzen als Veränderung der nach bisherigem Recht gebildeten Rechte, Rechtsverhältnisse oder Rechtslagen auftritt². Ihre einschlägige Problematik ergibt sich nicht -wie bei der echten Rückwirkung- aus dem systematisch einheitlich einzuordnenden An-

1) Klußmann, Eingriff in Verträge, 102, 112.

2) Klußmann, Eingriff in Verträge, 116.

spruch, neues Recht für die Vergangenheit zu setzen, sondern aus der Tatsache, daß in der Vergangenheit begründete Rechtsverhältnisse für die Zukunft einer neuen gesetzlichen Regelung unterstellt werden. Die begriffliche Deutung der unechten Rückwirkung als bildhafte Beschreibung¹ von Einzelproblemen einer Rechtsänderung ex nunc mündet somit in die Frage nach den Ansprüchen des Bürgers auf Gewährleistung bei der zukunftsbezogenen Änderung staatlicher Planung schlechthin, der aus der ständigen und notwendigen Aktivität des Interventions- und Leistungs-, des Steuer- und Wirtschaftsstaates resultiert².

Im Rahmen dieser "schlichten Gesetzesänderung"³ können demnach -entsprechend der Regelungstendenz der jeweils geänderten Rechtsmaterie- Eingriffe in verschiedene Normen vorliegen, z.B. ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl oder der Berufsaus-

-
- 1) Ein "echter" Rechtsbegriff, eine Argumentationsfigur als Implikation eines einheitlichen rechtlichen Sachzusammenhangs ist allerdings nach der hier vertretenen Auffassung nicht gegeben. Die Bezeichnung "unechte Rückwirkung" kann aber als Zusammenfassung der vielfältigen Gewährleistungsproblematik bei Gesetzesänderungen beibehalten werden; a.A. Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 423.
 - 2) Vgl. Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 438; Kisker VVDStRL 32 (1974), 178 - sowie W.-R. Schenke, Gewährleistung bei Änderung staatlicher Wirtschaftsplanung: AöR 101 (1976), 337-374 (337ff.), der den Sonderfall der Plangewährleistung als vorzeitige Aufhebung oder Änderung eines befristeten Maßnahmegesetzes diskutiert. Hinsichtlich der Parallelen zwischen Plangewährleistung und unechter Rückwirkung vgl. auch J. Burmeister, Zur Staatshaftung für Planschäden der Wirtschaft: DV 2 (1969), 21-46 (31 f.); Fr. Ossenbühl, Welche normativen Anforderungen stellt der Verfassungsgrundsatz des demokratischen Rechtsstaates an die planende staatliche Tätigkeit?: Vhdlg. 50. DJT (1974) I/B, 1-205 (199).
 - 3) P. Wilfert, Die Praxis rückwirkender Rechtssetzung im deutschen Bundesrecht, Diss. iur. Heidelberg 1961, 28.

übung, wie ihn das Bundesverfassungsgericht in seinen Entscheidungen zum Berufszulassungsrecht für möglich gehalten hat. Bei einer Neuregelung des Urheber- oder Patentrechts ist ein Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Eigentum denkbar¹, und die zukunftsbezogene Änderung renten- oder dienstrechtlicher Normen kann das Sozialstaatsprinzip verletzen².

Bei Steuergesetzen wird nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zumindest dann der Schutzbereich von Verfassungsnormen berührt, wenn die Neuregelung bestehender Rechtsverhältnisse und Berechtigungen konfiskatorisch oder erdrosselnd wirkt (Art.14 GG), oder wenn Steuergesetze "berufspolitische Tendenz" besitzen (Art.12 Abs.1 GG). Im Regelfall wird aber, da die konfiskatorische oder prohibitive Wirkung von Steuergesetzen selten ist³, die Befugnis des Steuergesetzgebers an der

-
- 1) J. Wapenhensch, Der Eingriff in laufende Verträge im Außenwirtschaftsrecht: Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1961, 273-275 (274 f.).
 - 2) J. Bärman, Wohlerworbene Rechte (Besitzstandswahrung) und Globalsteuerung in der Marktwirtschaft: Wettbewerbsordnung im Spannungsfeld von Wirtschafts- und Rechtswissenschaft, FS f. G. Hartmann, Köln u.a. 1976, 7-36 (19 ff.).
 - 3) Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG betrifft die bloße, nicht "erdrosselnde" Begründung öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten nur das Vermögen, das nicht den Schutz des Art.14 GG genießt; a.A. viele Vertreter der Lehre; vgl. z.B. H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, Berlin 1973, 46 m.w.N. (Fn.2). Den meisten Steuern, die entweder ausschließlich an berufliche Tätigkeiten anknüpfen (z.B. Umsatz- und Gewerbesteuer) oder die bei beruflicher Tätigkeit erhoben werden (z.B. Einkommensteuer) fehlt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die "berufspolitische Tendenz". Sie werden vorwiegend zur Erzielung von Einkünften des Staates erhoben.

Vorschrift des Art.2 Abs.1 GG zu messen sein oder ihre Grenzen an Art.3 Abs.1 GG finden, wenn die früher im Hinblick auf eine andere Rechtslage eingegangenen Verbindlichkeiten einerseits und die unter der neuen Rechtslage eingegangenen Verbindlichkeiten andererseits in unzulässiger Weise gleichbehandelt worden sind¹.

In verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich somit die unechte Rückwirkung als Phänomen des legislatorischen Eingriffs in verschiedene Normen des Grundgesetzes dar. Da die Zulässigkeit des Eingriffs dementsprechend allein von der Beachtung der Schranken der jeweils berührten Verfassungsnorm abhängt, läßt sich die Frage, wann das Dispositionsschutzinteresse des Bürgers in rechtmäßiger Weise durch das Anpassungsinteresse der Gemeinschaft verdrängt wird, kaum abstrakt beantworten. Ihre Lösung ergibt sich, ungeachtet der Verschiedenheit der verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalte, letztlich aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit². Der Gesetzgeber muß im Einzelfall ermitteln, ob der Eingriff in rechtlich anzuerkennende Dispositionsinteressen des Bürgers erforderlich ist, um das angestrebte Ziel zu erreichen, und ob dem Bürger die Beeinträchtigung seiner Interessen zugemutet werden kann³. Andernfalls muß von der politischen Gemeinschaft gefor-

-
- 1) Bei Änderung wirtschaftslenkender Normen wird dem Gesetzgeber allerdings ein besonders weites Ermessen zugestanden; vgl. BVerfGE 18, 331; 25, 19 f.; 30, 319, 323.
 - 2) Vgl. Salzwedel DV 5 (1972), 16, 31; Selmer StKonRep 1974, 99 ff.
 - 3) BVerfGE 17, 314; 29, 254; 29, 410 (Art.2 Abs.1 GG); BVerfGE 7, 208 f.; 8, 80; 24, 404 (Art.14 GG); BVerfGE 9, 146; 19, 367; 21, 84 (Art.3 Abs.1 GG).

dert werden, daß sie eine gewisse Behinderung und Belastung rechtlicher Neuplanung durch Relikte aus der Zeit des alten Plans erträgt - sei es durch einen angemessenen Modus des Übergangs¹ oder durch eine Entschädigung des Bürgers für die finanziellen Einbußen, die dieser wegen der Änderung der Rechtslage hinnehmen mußte.

§ 14. Rückblick und Folgerungen

Das Phänomen der Rückwirkung von Gesetzen, dessen maßgebende sachlogische Strukturen überaus umstritten sind, ist damit dargestellt worden. Die Entscheidung der thematisch vorgegebenen Frage hängt nunmehr davon ab, ob die Regeln über die echte und unechte Rückwirkung auf den zu beurteilenden Fall der Rechtsprechungsänderung "passen"; d.h. der Sachverhalt der Rechtsprechungsänderung ist dahingehend zu würdigen, ob er sich in die Wertungszusammenhänge einordnen läßt, den die Formeln der echten und unechten Rückwirkung repräsentieren.

1) Vgl. dazu Götz, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 437, 442 ff.; Leisner, FS f. Berber, 291, 296 f.; Kloepfer StuW 1971, 282; Salzwedel DV 5 (1972), 18, 36; Selmer StKonRep 1974, 104; P. Kirchhof, Verwalten und Zeit. Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitgerechtes Verwalten, Hamburg 1975, 5.

Zweiter Abschnitt

Zur Vergleichbarkeit von Gesetzesänderung und Rechtsprechungsänderung

Für die Lösung der Frage, ob der Rechtsprechung die funktionellen Eigenschaften des Gesetzes zukommen, ist eine Untersuchung über die rechtliche Vergleichbarkeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung erforderlich. Die Gegenüberstellung von Gesetzgebung und Rechtsprechung kann dabei auf verschiedenen Ebenen der rechtswissenschaftlichen Argumentation erfolgen. So vermag einmal das bestehende System der Rechtsdogmatik als Grundlage für das Verständnis und die Vergleichbarkeit der beiden Begriffe zu dienen. Neben dieser dogmatischen Argumentationsbasis gibt es aber auch andere Bereiche, etwa die Ebenen der Rechtssoziologie und der Rechtsphilosophie, auf denen Gesetzgebung und Rechtsprechung gegenübergestellt werden können. Schließlich darf für einen Vergleich von Gesetzgebung und Rechtsprechung die Methodenlehre des Rechts nicht außer Betracht bleiben, aus der ebenfalls eine Aussage über das Verhältnis von Gesetzgebung und Rechtsprechung gewonnen werden kann.

Die bisherigen Stellungnahmen von Rechtsprechung und Literatur zur Vergleichbarkeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung bewegen sich auf allen diesen Ebenen der rechtswissenschaftlichen Reflexion. Die kritische Analyse dieser bisherigen Lösungsansätze soll den Ausgangspunkt für eine weitere Problemerkörterung darstellen.

Erster Unterabschnitt: Rechtsdogmatische Argumentation

Ein erster möglicher Schritt zum Vergleich von Rechtsprechung und Gesetzgebung kann auf der Stufe der Gesetzlichkeit des Rechts, der Rechtsdogmatik, erfolgen. Dabei umfaßt dieser Bereich der Gesetzlichkeit nicht nur das Gesetzesrecht und die Grundsätze unserer Rechtsordnung -einschließlich der dogmatisierten Erkenntnisse über die Reichweite dieser Normen-, sondern auch das Gewohnheitsrecht als "Erkenntnisgrund für etwas als positives Recht"¹.

§ 15. Lösungsversuche auf der Ebene der Gesetzes- und Grundsatzdogmatik

I. Steuerrecht

1. Formelles Steuerrecht

- a. Grundsatz- und Divergenzrevision, Vorlagepflicht. § 115 Abs.2 Nr.1 und Nr.2, § 11 Abs.3 und Abs.4 FGO analog

Auf der Ebene des Gesetzesrechts wird eine Gleichsetzung von Rechtsprechung und Gesetzgebung häufig aus Normen des finanzgerichtlichen Revisionsrechts herzuleiten versucht². Diese Normen seien

-
- 1) A. Ross, Theorie der Rechtsquellen, Leipzig/Wien 1929, 292; vgl. zu dem hier angesprochenen Rechtsquellenbegriff der (noch) h.L.: Dreier, FS f. Wolff, 4 f.
- 2) Vgl. A. Arndt, Gesetzesrecht und Richterrecht: NJW 1963, 1273-1284 (1282); Hilger, FS f. Larenz, 115 f.; Germann, Richterrecht, 246, 254, 258, 260, 273; Grunsky, Rückwirkung, 14 ff.; W. Sauer, FG zum 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 123; s.a. W. Hartz, Rechtsprechung und Verwaltung - Zur Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes durch die Finanzverwaltungsbehörden: BB 1955, 517-520 (517, 520).

nicht nur dafür geschaffen worden, um eine möglichst gerechte Entscheidung des Einzelfalls zu gewährleisten. Ihre Zielsetzung gehe mindestens gleichrangig dahin, für eine kontinuierliche Fortbildung des Rechts Sorge zu tragen und damit die sog. Einheitlichkeit der Rechtsprechung sicherzustellen. Dies bedeute, daß die Revisionsurteile an einen Adressatenkreis gerichtet seien, der über die Prozeßparteien hinausgehe, und dem die Entscheidungen als Verhaltensmaßstab dienen könnten¹.

Bei dieser Meinung ist anzuerkennen, daß sowohl die Vorschriften über die Grundsatz- und Divergenzrevision, § 115 Abs.2 Nr.1 und Nr.2 FGO², als auch die Regelung der obligatorischen und fakultativen Anrufung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, § 11 Abs.3 und Abs.4 FGO³, zur Fortbildung des Steuerrechts und zur einheitlichen Rechtsanwendung beitragen. Nicht zuletzt dient auch die Errichtung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes, an dem die Richter des Bundesfinanzhofs als Vertreter der Finanzgerichtsbarkeit mitwirken, diesem Verfahrenszweck⁴.

Dennoch läßt sich eine gesetzessgleiche Verbindlichkeit der höchstrichterlichen Entscheidungen für künftige Fälle aus dem Regelungsziel einer Ein-

1) Baur JZ 1957, 196 f.; Schefold NJW 1973, 124; Nowakowski, Vhdlg. 45. DJT I/2, 9; Grunsky, Rückwirkung, 15.

2) Vgl. auch § 546 Abs.1 S.1 ZPO; § 73 Abs.2 GWB; § 72 Abs.1 S.2 u. S.3 ArbGG; § 160 Abs.2 Nr.1 u. Nr.2 SGG; § 131 Abs.2 VwGO (OVG); § 132 Abs.2 Nr.1 u. Nr.2 VwGO (BVerwG).

3) Vgl. auch § 16 Abs.1 BVerfGG; §§ 121 Abs.2, 136 GVG; § 45 Abs.2 S.1 ArbGG; §§ 42, 43 SGG; § 28 Abs.2 FGG; § 79 Abs.2 GBO; § 11 Abs.3 u. Abs.4 VwGO; Art.100 Abs.3 GG.

4) Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes v. 19.6.1968 (BGBl 1968 I, 661)
- RsprEinhG -.

heitlichkeit der Rechtsprechung nicht herleiten. Der Bundesfinanzhof muß lediglich die Revision zulassen, wenn ein Finanzgericht von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgewichen ist, § 115 Abs.2 Nr.2 FGO. Ebenso muß ein Senat des Bundesfinanzhofs nur dann eine Entscheidung des Großen Senats herbeiführen, wenn er anderer Meinung ist als ein zweiter Senat oder der Große Senat, § 11 Abs.3 FGO. Schließlich muß der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes lediglich erneut angerufen werden, wenn der Bundesfinanzhof von dessen Rechtsprechung oder von der Rechtsprechung eines der neben ihm bestehenden obersten Gerichtshöfe des Bundes abgehen will, § 2 Abs.1 RsprrEinhG. Das bedeutet, daß die Entscheidungen der Revisions- und Vorlageinstanz zwar der Einheitlichkeit der Rechtsprechung dienen, aber für Finanzgerichte und Bundesfinanzhof keine gesetzesgleiche Verbindlichkeit haben sollen. Die Vorschriften zeigen vielmehr selbst, daß der Gesetzgeber die Möglichkeit einer Korrektur der Rechtsprechung für erforderlich gehalten und ihr vor einer gesetzesgleichen Verbindlichkeit der Rechtsprechung den Vorzug gegeben hat¹.

1) Ebenso BVerfGE 19, 47; Larenz, FS f. Schima, 255 f.; Schlüter, Obiter dictum, 26, 51; Brox SAE 1964, 183; H.J. Hirsch, Richterrecht und Gesetzesrecht: JK 1966, 334-342 (339); D. Rönitz, "Ständige höchstrichterliche Rechtsprechung" und "beabsichtigte Gesetzesänderung" als Auslegungskriterien: BB 1974, 598-599 (599); vgl. auch die Materialien zum Gerichtsverfassungsgesetz: C. Hahn, Die gesamten Materialien zum Gerichtsverfassungsgesetz und dem Einführungsgesetz, Bd.1, 1.Abtlg., Berlin 1879, 139; sowie die stenographischen Berichte über die Verhandlungen des Reichstags zum GVG-Änderungsgesetz v. 17.3.1886, 6. Legislaturperiode, 2. Session, Anlage 113, in dem u.a. die ursprünglichen Plenarentscheidungen des Reichsgerichts durch Entscheidungen des Großen und Gemeinsamen Senats ersetzt wurden. In die Finanzgerichtsbarkeit wurde dieses Gedankengut im Wege einer organischen Fortentwicklung des Prozeßrechts übernommen.

b. Selbstbindung des Bundesfinanzhofs,
§ 126 Abs.5 FGO analog

Auch andere Vorschriften des Prozeßrechts werden zur Gleichsetzung von Gesetzgebung und Rechtsprechung herangezogen. So soll sich eine allgemeine Präjudizienbindung aus der entsprechenden Anwendung des Grundsatzes der sog. Selbstbindung des Bundesfinanzhofs ergeben¹.

Dieser Grundsatz wird aus § 126 Abs.5 FGO hergeleitet, wonach das Finanzgericht, an das der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung zurückverwiesen wird, bei seiner Entscheidung an die Rechtsauffassung des Revisionsgerichts gebunden ist². Im Analogieverfahren wird die gesetzlich normierte Bindung der unteren Instanz auf den Bundesfinanzhof ausgedehnt. Gelangt die Sache als Rückläufer in einem zweiten Rechtsgang wieder zur oberen Instanz zurück, so wird diese über den Grundsatz der sog. Selbstbindung an ihre zuvor geäußerte Rechtsauffassung gebunden³. Die Bindung soll dabei vor allem auf dem Sicherheits- und Vertrauensbedürfnis der am Rechtsstreit Beteiligten beruhen⁴.

1) Knittel, Rückwirkung, 52.

2) Entsprechende Regelungen in § 565 Abs.2 ZPO, § 358 Abs.1 StPO, § 130 Abs.2 und § 144 Abs.6 VwGO, § 159 Abs.2 und § 170 Abs.5 SGG.

3) BVerfGE 4, 5 f.; BFHE 101, 39; Hübschmann/Hepp/Spitaler (v.Wallis/List), 7.Aufl., § 126 FGO Anm.25; H. v.Wallis, Bindung an die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzhofs: NWB F 2, 2431-2432 (2431); Cl. Grimm, Bundesfinanzhof und Finanzgerichte. Zur gegenseitigen Bindungswirkung der Entscheidungen: 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, FS des Bundesfinanzhofs, Bonn/München 1968, 126-141 (140 f.); a.A. GmS-OGB: BFHE 109, 209 ff.

4) Vgl. Kl. Sommerlad, Die sogenannte Selbstbindung der Rechtsmittelgerichte: NJW 1974, 123-125.

Aus dieser Selbstbindung des Revisionsgerichts wird nun versucht, eine "Außenwirkung" der Revisionsentscheidungen auch für die nicht am Verfahren beteiligten Personen herzuleiten. Die Fälle, in denen sich unbeteiligte Dritte an den zwischen den Prozeßparteien ergangenen Entscheidungen orientierten, könnten ihrem Wesen nach nicht von den Fällen der Selbstbindung unterschieden werden. Daher müßte auch im Verhältnis zu den unbeteiligten Dritten eine Bindungswirkung der Revisionsentscheidungen eintreten¹.

Der erste Analogieschluß, der von § 126 Abs.5 FGO zum Institut der Selbstbindung des Bundesfinanzhofs führt, mag dabei als gerechtfertigt angesehen werden. Der in § 126 Abs.5 FGO ausdrücklich geregelten Bindung der Finanzgerichte ist eine Bindung des zurückverweisenden Gerichts deswegen wertungsmäßig gleichzusetzen, weil durch sie in gleichem Maße die Sicherheits- und Vertrauensinteressen der am Rechtsstreit Beteiligten geschützt werden können². Die gesetzliche Normierung des § 126 Abs.5 FGO und der analoge Grundsatz der Selbstbindung der Revisionsinstanz betreffen jedoch allein die Bindungswirkungen innerhalb ein und desselben finanzgerichtlichen Verfahrens³. Sie erfassen nur die Bindung an die Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs für einen bestimmten Einzel-

1) Knittel, Rückwirkung, 52.

2) Ebenso Paulick StbJb 1964/65, 392 f.

3) BVerfGE 12, 71; Esser, Herrschende Lehre und ständige Rechtsprechung, 30; ders., FS f. Fr. v. Hippel, 121 f.; Ossenbühl AöR 92 (1967), 482 (Fn.21); Scheffold NJW 1973, 123.

fall und können deshalb nach ihrem rechtlichen Gehalt nicht auf eine allgemeine Bindung ausgedehnt werden¹.

c. Materielle Rechtskraft, § 110 Abs.1 FGO
analog

Aus entsprechenden Gründen versagt auch die Ableitung einer generellen Verbindlichkeit von Urteilen aus der analogen Anwendung der Vorschriften über die materielle Rechtskraft, § 110 Abs.1 FGO². Nach dieser Regelung ist eine erneute Entscheidung über den rechtskräftig festgestellten Streitgegenstand ausgeschlossen. Da aber die subjektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft allein in der Bindung der am Prozeß beteiligten Parteien und ihrer Rechts-

-
- 1) Das gilt auch für andere Vorschriften über innerprozessuale Bindungen, z.B. § 11 Abs.5 S.2 FGO: Bindungswirkung der Entscheidung des Großen Senats über die Rechtsfrage in der vorliegenden Sache für den erkennenden Senat; vgl. zu den innerprozessualen Bindungen an vorausgegangene Urteile der Rechtsmittelgerichte allgemein: Fr. Baur, Die Bindung an Entscheidungen. Unter besonderer Berücksichtigung des Reichserbhofrechts, Tübingen 1940; E. Bötticher, Die Bindung der Gerichte an Entscheidungen anderer Gerichte: Hundert Jahre deutsches Rechtsleben, FS zum 100-jährigen Bestehen des Deutschen Juristentages, Bd.1, 511-544; H. Brox, Die Bindung des Richters an Entscheidungen anderer Gerichte: ZZP 73 (1960), 46-59; Fr. Nicklisch, Die Bindung der Gerichte an gestaltende Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte, Bielefeld 1965; Th. Vogel, Zur Praxis und Theorie der richterlichen Bindung an das Gesetz im gewaltenteilenden Staat, Berlin 1969, 44 ff.; Th. Maunz, Grenzen der Bindung an Entscheidungen oberster Bundesgerichte: BB 1975, 193-194; Kl. Tiedtke, Die innerprozessuale Bindungswirkung von Urteilen der obersten Bundesgerichte, Berlin/New York 1976.
- 2) So aber Weissensee StW 1961, 19.

nachfolger an den Urteilsspruch liegen¹, kann eine allgemeine Präjudizienbindung nicht abgeleitet werden².

d. Nichtbeachtung höchstrichterlicher Rechtsprechung als Revisionsgrund, § 118

Abs.1 Satz 1 FGO analog

Die bisher dargelegten Gleichschaltungsversuche von Rechtsprechung und Gesetzgebung waren darauf gerichtet, aus den Normen des steuerlichen Prozeßrechts eine unmittelbare gesetzesgleiche Funktion der Rechtsprechung herzuleiten. "Unmittelbar" bedeutet in diesem Zusammenhang, daß der Rechtsprechung direkt oder selbständig dieselbe rechtliche Qualität wie den förmlichen Gesetzen zugesprochen werden soll.

Im Unterschied dazu nimmt ein anderer prozeßrechtlicher Lösungsversuch den mittelbaren Weg. So trägt Kriele vor, die richterliche Negierung von präjudiziell institutionalisiertem Recht könne als Revisionsgrund, als Verletzung einer Rechtsnorm angesehen werden³. Für den Finanzprozeß heißt dies, daß die nicht beachtete Rechtsprechung als Tatbestandsmerkmal des § 118 Abs.1 Satz 1 FGO, als Verletzung von "Bundesrecht" behandelt werden soll. Der Rechtsprechung wird demnach hier über das Medium des Gesetzesrechts, § 118 Abs.1 Satz 1 FGO, eine gesetzesgleiche Funktion zugesprochen. Sie soll indirekt oder unselbständig über den Tatbestand eines Rechtssatzes wie ein Gesetz auf die Rechtsordnung einwirken.

1) Sog. persönliche Rechtskraftwirkung, vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler (v.Wallis/List), 7.Aufl., § 110 FGO Anm.14.

2) Ebenso Kruse, Richterrecht, 12.

3) Rechtsgewinnung, 250.

Auch dieser Versuch hält einer Kritik nicht stand. Über § 118 Abs.1 Satz 1 FGO soll nachgewiesen werden, daß die Rechtsprechung unter das Tatbestandsmerkmal "Bundesrecht" subsumiert werden kann, obwohl die Anwendbarkeit dieser Vorschrift gerade davon abhängig ist, daß der Begriff der Rechtsprechung dem Begriff des "Bundesrechts" wertungsmäßig gleichzusetzen ist. Das Ziel der Untersuchung, der Nachweis über die gesetzesgleiche Funktion der Rechtsprechung, wird damit selbst als erwiesene Voraussetzung in die Beweisführung eingebracht. Ein solches logisches Verfahren enthält aber einen Zirkelschluß und kann als Pseudobeweis keine weiterführende Aussage über die Vergleichbarkeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung erbringen.

Auch die tatsächliche Übung der Gerichte, eine Nichtbeachtung von Rechtsprechungsergebnissen als Grund für die Revisibilität eines Urteils anzuerkennen¹, vermag als faktische Gegebenheit für sich allein keinen maßgeblichen Schluß über die normative Gleichbehandlung von Gesetzgebung und Rechtsprechung zuzulassen. Tatsächliche Regelmäßigkeiten im Verhalten der Mitglieder einer Rechtsgemeinschaft sind allenfalls ein Hinweis auf das Vorliegen eines normativ geregelten Sachverhalts. Sie können aber für sich allein keine rechtlich verbindlichen Maßstäbe begründen.

Denkbar ist allerdings, daß das Außerachtlassen der bisherigen Rechtsprechung einen Verstoß gegen verfassungsrechtliche Regelungen, etwa gegen den allgemeinen Gleichheitssatz oder gegen das Rechtsstaatsprinzip, darstellt. Auf diese Weise wäre

1) Kriele, Rechtsgewinnung, 250; zur Praxis des BVerwG und des BSG vgl. Fr. Ossenbühl, Die Quellen des Verwaltungsrechts: Erichsen, H.-U./Martens, W. (Hg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin/New York 1975, 51-114 (98).

dann die jeweils entsprechende Vorschrift des Bundesrechts verletzt und eine Revision nach § 118 Abs.1 Satz 1 FGO begründet. In ihrem Kern richtet sich die Prüfung dieser Frage nach den rechtlichen Beziehungen, die dem Verfassungsrecht im materiellen Sinne angehören. Sie soll deshalb nicht im Rahmen der steuerrechtlichen Gleichschaltungsversuche von Gesetz und Rechtsprechung abgehandelt werden, sondern bleibt einer noch vorzunehmenden Untersuchung über das Verhältnis von Gesetzgebung und Rechtsprechung auf der Ebene des Verfassungsrechts vorbehalten.

e. Bindung der Finanzverwaltung an
Zusagen, § 130 Abs.2 AO analog

Ausschließlich auf dem Gebiet des Steuerrechts bewegen sich weiterhin die Meinungen, die eine gesetzesgleiche Wirkung der Rechtsprechung dadurch begründen wollen, daß sie die Rechtsprechung einer verbindlichen Zusage durch die Finanzverwaltung gleichstellen¹. Nach § 130 Abs.2 AO ist die Finanzverwaltung an eine Zusage gebunden, wenn in dieser eine den Steuerpflichtigen begünstigende Verfügung gesehen werden kann. Dem Steuerbürger wird so die rechtsstaatlich abgesicherte Gewähr

1) Vgl. hinsichtlich § RAO, dem § 130 Abs.2 AO inhaltlich entspricht (die neuen Sondervorschriften der §§ 204 ff. AO -Zusagen bei Außenprüfung- bleiben hier außer Betracht): Friedrich StW 1951, 118; H.K. Müller StW 1961, 698 ff.; Flume StbJb 1964/65, 78; s.a. W. Hartz, Zur Rechtsgültigkeit der Übergangsregelung für die einkommensteuerliche Behandlung von Bodenveräußerungsgewinnen eines Landwirts: DB 1970, 2090-2091 (2091), der in der öffentlichen Bekanntmachung der Übernahme einer Rechtsprechungsmeinung durch die Verwaltung eine Zusage an die Steuerpflichtigen sieht.

gegeben, daß einmal zugesagte Vergünstigungen nicht ohne Einschränkungen wieder zurückgenommen werden dürfen.

Eine gesetzesgleiche Verbindlichkeit der Rechtsprechung läßt sich aber weder aus einer unmittelbaren noch aus einer analogen Anwendung des § 130 Abs.2 AO herleiten. Nach § 130 Abs.2 AO sollen dem Steuerbürger keine Nachteile daraus erwachsen, daß einmal gewährte Vergünstigungen durch behördliche Willkür wieder rückgängig gemacht werden. Die Vorschrift wendet sich nur an die Parteien des konkreten Rechtsverhältnisses, welches durch den Erlass eines steuerlichen Verwaltungsakts begründet worden ist¹. Sie betrifft nur den einzelnen Steuerfall und kann deshalb nicht auf die Fälle bezogen werden, in denen ein solch konkretes Verhältnis nicht entstanden ist.

2. Materielles Steuerrecht

a. Treu und Glauben

§ 130 Abs.2 AO regelt den besonderen Fall, daß die Zusage der Finanzverwaltung einen begünstigenden Verwaltungsakt mit rechtsbegründender Wirkung darstellt. Soweit diese engen Voraussetzungen einer steuerlichen Verfügung nicht vorliegen, kann eine Bindung der Verwaltung an ihre Zusagen auch über den Grundsatz von Treu und Glauben eintreten. Dieser Grundsatz, das Verbot eines *venire contra factum proprium*, gilt jedoch ebenfalls nur innerhalb einer rechtlichen Sonderverbindung, im Steuerrecht nur für das konkrete Rechtsverhältnis zwischen

1) K. Friedlaender, Rückwirkung von Steuergesetzen: StuW 1953, 261-268 (262).

dem Steuerpflichtigen und den zuständigen Repräsentanten des Staates¹.

Auch aus der Bindung an Zusagen nach Treu und Glauben im Einzelfall läßt sich deshalb keine Verpflichtung der Verwaltung herleiten, auch in anderen Fällen nach dem Inhalt der Zusage zu verfahren. Eine entsprechende allgemeine Bindung der Gerichte an die Entscheidung eines Einzelfalls ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ebenfalls nicht möglich².

b. Verwirkung

Auch nach dem Grundsatz der Verwirkung, der aus dem Prinzip von Treu und Glauben abgeleitet wird

-
- 1) BFHE 74, 702; 76, 818; 79, 220 f.; 83, 133; 95, 96; Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.87; Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 2 RAO Anm.39; H.W. Kruse, Steuerrecht I, 68, 79; ders., Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung: Felix, G. (Hg.), Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Düsseldorf 1960, 93-129 (103); Heßdörfer, Rechtsstaat, 82; Ossenbühl DÖV 1972, 27; Eichler, Vertrauen, 9 f. Der Rang des allgemeinen Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben bestimmt sich im übrigen nach dem Recht, zu dessen Ergänzung er herangezogen wird, vgl. Tipke/Kruse (Kruse), § 2 RAO Anm.38.
 - 2) BFHE 83, 133; 101, 430; FinG Stuttgart EFG 1963, 227; Thoma StbJb 1959/60, 18; Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 2 RAO Anm.39; a.A. noch BFHE 75, 375; außerdem: W. Friedrich StuW 1951, 118; ders. DB 1967, 1693; Höppner DB 1960, 1347; Theis DB 1960, 304; Weisensee StuW 1961, 19 f.; H.K. Müller StuW 1961, 698 f.; Hippe DSrR 1965, 557; o.V. -k- BP 1965, 306; Heßdörfer, Rechtsstaat, 45; Fr. Vangerow, Urteilsbesprechung: StuW 1966, 603-606 (604); H. Heitmann, Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften. Kritische Stellungnahme zur neuen Rechtslage: BB 1968, 287-291 (289 f.).

und wie dieses im Steuerrecht Anwendung findet¹, kann keine gesetzesgleiche Wirkung von Rechtsprechungsergebnissen begründet werden. Zwar meint Hippe², daß der Bürger unter dem Gesichtspunkt der Verwirkung nicht mehr mit seiner Heranziehung zur Steuer rechnen müsse, wenn er sein Verhalten an einer nunmehr überholten gerichtlichen Rechtsauffassung ausgerichtet habe.

Der Grundsatz der Verwirkung setzt aber, wie der Grundsatz von Treu und Glauben, ein konkretes Rechtsverhältnis voraus, in dem nur die beteiligten Parteien gegenseitiges Vertrauen genießen. Auf Grund der Tatsache, daß ein konkreter Sachverhalt in einer bestimmten Weise beurteilt worden ist, kann daher ein am Prozeß unbeteiligter Dritter sich nicht auf Vertrauenstatbestände berufen, die ihm gegenüber nicht gesetzt worden sind.

c. Billigkeit

Nach dem Grundsatz der Billigkeit will Maassen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen auf die Rechtsprechung beziehen³. Er meint, es könne unbillig sein, den Steuerpflichtigen durch Anwendung einer geänderten rechtlichen Beurteilung zu benachteiligen⁴.

Maassen berücksichtigt dabei aber nicht, daß auch der Grund für eine Billigkeitsmaßnahme stets im be-

1) Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 6.Aufl., § 1 StAnpG Anm.17; Tipke, Steuerrecht, 433; H. Blencke, Die Rechtsverwirkung im Steuerrecht: NWB F 2, 2477-2490 (2477 ff.).

2) DStR 1965, 558.

3) BB 1961, 541; vgl. außerdem: o.V. -k- BP 1965, 307.

4) Maassen BB 1961, 541.

sonderen Erscheinungsbild des einzelnen Falles liegen muß¹. So richtet sich die Frage der Billigkeit nach der Lage und den Verhältnissen des Steuerpflichtigen, nach seinem Verhalten und seiner hierin zum Ausdruck kommenden inneren Einstellung zum Gesetz und Recht und damit zu seinem Pflichtenkreis als Glied der Gesamtheit². Billigkeitserwägungen können demnach nicht dazu führen, Rechtsprechungsänderungen wie Gesetzesänderungen zu behandeln und für alle von der Rechtsprechungsänderung betroffenen Fälle dieselben Bewertungsmaßstäbe anzulegen³.

d. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Im Zusammenhang mit der Änderung der Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer⁴ versuchten Hübner⁵ und Theis⁶, das gesetzliche Rückwirkungsverbot auf die Rechtsprechung zu übertragen. Sie legten dar, daß eine nach der bisherigen Rechtsprechung erfolgte Gewinnermitt-

-
- 1) BFHE 99, 460 f.; A. Galleiske, Zum Problem der Billigkeit im Steuerrecht: StuW 1957, 635-648 (644); H.W. Kruse, Über Billigkeit und Richtlinien. Einige Anmerkungen zu § 131 (R)AO: StuW 1960, 477-494 (482).
 - 2) Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 6.Aufl., § 2 StAnpG Anm.46.
 - 3) Vgl. Thoma StbJb 1959/60, 18.
 - 4) BFHE 69, 286 ff.; 69, 299 ff.
 - 5) DB 1960, 218.
 - 6) DB 1960, 303 f.

lung und Bilanzierung ebenso den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unterliege wie ein an gesetzlichen Regelungen ausgerichteter Jahresabschluß. Eine rückwirkende Änderung der Rechnungslegung verstoße, gleichgültig ob sie auf Grund einer Gesetzesänderung oder auf Grund einer Rechtsprechungsänderung vorgenommen werde, gegen die Erkenntnisse der dynamischen Bilanzauffassung¹, gegen das Verbot des Ausweises nichtrealisierter Gewinne² und gegen den Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs³.

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Die dynamische Bilanzauffassung sieht in der Bilanz ein Mittel zur zeitraumrichtigen Gewinnermittlung nach dem Prinzip der Verursachung von Aufwand und Ertrag⁴. Aufwand und Ertrag werden danach derjenigen Wirtschaftsperiode zugerechnet, zu der sie wirtschaftlich gehören. Auf diesem Bilanzierungsgrundsatz der periodengerechten Abgrenzung beruht auch das Verbot des Ausweises nichtrealisierter Gewinne⁵. Aufwand und Ertrag sind dem Zeitraum zuzurechnen, in dem sie durch einen bestimmten Geschäftsvorfall⁶ verwirklicht worden sind⁷. Der periodengerechte

1) Hübner DB 1960, 218.

2) Hübner DB 1960, 218.

3) Hübner DB 1960, 218; Theis DB 1960, 304.

4) Vgl. E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln/Opladen 1962; E. Littmann, Das Einkommensteuerrecht. Kommentar zum EStG, 11. Aufl., Stuttgart 1975, § 4/5 Anm. 50.

5) H. Albach, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht: StBj 1970/71, 287-320 (297).

6) O. Bühler/P. Scherpf, Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971, 26; G. Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971, 253.

7) Sog. Realisationsprinzip, vgl. BFHE 80, 11; 100, 445; U. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970, 185.

buchmäßige Ausweis von Aufwand und Ertrag setzt demnach voraus, daß ein erfaßbarer Gewinn überhaupt vorliegt. Dies richtet sich aber zunächst nur nach den Tatbeständen der Steuergesetze. Die weitergehende Frage, ob auch finanzgerichtliche Entscheidungen zur Beurteilung einer Gewinnverwirklichung herangezogen werden können, ist damit nicht entschieden. Sie kann nicht dadurch beantwortet werden, daß die Grundsätze eines periodengerechten Ausweises für Gesetz und Rechtsprechung in gleicher Weise für anwendbar erklärt werden. Die Anwendbarkeit dieser Grundsätze setzt nämlich gerade voraus, daß Gesetz und Rechtsprechung rechtlich gleichwertig sind. Diese Gleichwertigkeit ist aber bisher nicht erwiesen worden.

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs¹, aus dem sich ebenfalls eine Gleichwertigkeit von Rechtsprechung und Gesetz ableiten lassen soll, umfaßt die folgerichtige Übernahme der Werte einer Bilanz in die folgende Bilanz. Sie verbietet zunächst nur die willkürliche Änderung von Bilanzansätzen, die auf gesetzlicher Grundlage beruhen. Über die Beibehaltung von Bilanzwerten, die nach den Ergebnissen der Rechtsprechung angesetzt worden sind, sagt das Gebot des Bilanzenzusammenhangs nichts aus. Eine Aussage, die den Grundsatz auch auf die Rechtsprechung beziehen will, setzt den Nachweis voraus, daß Gesetz und Rechtsprechung in Bezug auf diesen Grundsatz gleichwertig sind. Dieser Nachweis ist aber bisher nicht erbracht worden.

1) Andere Bezeichnung: Bilanzkontinuität, Bilanzidentität, Wertfortführung.

II. Gesetzesrecht außerhalb des Steuerrechts: Einfache Gesetze

Auf der Stufe des einfachen Rechts wird die Gleichwertigkeit von Finanzrechtsprechung und Gesetzgebung auch außerhalb des Steuerrechts an den Regeln über die Amtshaftung, § 839 BGB, und über das strafrechtliche Legalitätsprinzip, § 152 Abs.2 StPO, sowie an verfassungsprozessualen Grundsätzen erörtert.

1. Amtshaftung, § 839 BGB analog

Der Tatbestand des § 839 BGB enthält zwei Elemente, bei deren Auslegung in der Vergangenheit Gesetz und Rechtsprechung gleichbehandelt worden sind. Nach einer Meinung soll das Merkmal einer "Amtspflichtverletzung" sowohl bei einem Verstoß gegen den Wortlaut des Gesetzes erfüllt sein als auch bei einer Abweichung von der höchststrichterlichen Rechtsprechung¹. Die andere Meinung stellt die Gleichsetzung von Rechtsprechung und Gesetzgebung in den Bereich des für § 839 BGB erforderlichen Schuldvorwurfs. Die Übereinstimmung der Entscheidungen der Beamten mit der höchststrichterlichen (Finanz-) Rechtsprechung soll danach diesen

1) Dies wird für die Entscheidungen der Beamten auf allen Rechtsgebieten, auch auf dem Gebiet des Steuerrechts angenommen, vgl. BGHZ 30, 22; Knittel, Rückwirkung, 19; W. Geiger, Bindungen der Verwaltung, 124; Meyer-Ladewig AcP 161 (1962), 118; D. Jesch, Urteilsanmerkung: JZ 1960, 282-285 (285); O. Bachof, Die Prüfungs- und Verwerfungskompetenz der Verwaltung gegenüber dem verfassungswidrigen und dem bundesrechtswidrigen Gesetz: AöR 87 (1962), 1-48 (22); E. Schneider MDR 1971, 705; G. Wannagat, Rechtsfortbildung durch die sozialgerichtliche Rechtsprechung: SchZSozVers 16 (1972), 153-178 (172 f.).

Schuldvorwurf ebenso beseitigen wie die Treue zu den (Steuer-) Gesetzen¹.

Für die erste Behauptung, Rechtsprechung und Gesetzgebung entsprächen sich im Hinblick auf das Merkmal der Amtspflichtverletzung, ist bislang kein Beweis erbracht worden. Allein aus der Tatsache, daß die Rechtsanwendungspraxis in ihren Entscheidungen eine Gleichwertigkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung annimmt, darf kein weitergehender Schluß für die Frage nach der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung gezogen werden. Tatsächliche Gegebenheiten sind kein Beweis, sondern allenfalls ein Anzeichen für das Vorhandensein eines normativen Zusammenhangs.

Die zweite Annahme, welche die Gleichbehandlung von Rechtsprechung und Gesetzgebung in den Bereich der Schuld-elemente des § 839 BGB verlegen will, wäre gerechtfertigt, wenn bei der Befolgung oder Nichtbefolgung von Rechtsprechungsgrundsätzen durch einen Beamten das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit seines Handelns ebenso entfielen oder vorhanden wäre wie bei der entsprechenden Befolgung oder Nichtbefolgung von abstrakten Rechtssätzen. Nur so könnte bei einem Beamten, der sein Handeln an der

1) RGZE 107, 120; 133, 141 f.; 135, 116; RG JW 1938, 592; BGH Warn. 1963 Nr. 90, 213 ff.; BGH WM 1963, 1104; BGH NJW 1972, 1045 f.; BGH DB 1975, 49; BGH DB 1976, 95 f.; vgl. auch BAG SAE 1973, 33 (kein Verschulden des Arbeitgebers bei Befolgung bisheriger Rechtsprechungsgrundsätze); außerdem: Kriele, Rechtsgewinnung, 249 f.; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 V c (127); Chr.-Fr. Menger, Höchststrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht: VerwArch 49 (1958), 368-379 (375 ff.); M. Baring, Urteile nach Maß: DÖV 1959, 161-168 (168).

Rechtsprechung ausgerichtet, das Bewußtsein über die Rechtswidrigkeit seines Tuns ebenso ausgeschlossen sein wie bei einem Beamten, der sich am Gesetz orientiert und dementsprechend handelt. In beiden Fällen befände er sich dann in einem Irrtum über die Unerlaubtheit seines Tuns, und sein Handeln könnte auf Grund eines -vermeidbaren- Verbotsirrtums entschuldigt werden.

Ein Beamter handelt in einem Verbotsirrtum, wenn er die Pflichtwidrigkeit, das "Unerlaubte" seines Tuns nicht erkennt. Bis heute ist im wesentlichen ungeklärt, woraus der Beamte diese Pflichtwidrigkeit seines Handelns folgern kann¹. Nach der Strafrechtsdogmatik, für die sich die Frage nach dem Inhalt des Bewußtseins der Rechtswidrigkeit ebenso stellt wie für die Auslegung der bürgerlich-rechtlichen Normen der unerlaubten Handlung, befindet sich ein Täter im Verbotsirrtum, wenn er das "Unrecht", d.h. die negative Beurteilung seiner Tat durch die Gemeinschaftsordnung nicht kennt, wenn er sich des Widerspruchs seines Verhaltens zur Gemeinschaftsordnung nicht bewußt ist.

Dabei vermag aber das Verbot eines sozialschädlichen Tuns in seiner Allgemeinheit für den Betroffenen keinen konkreten Rechtswidrigkeitsmaßstab zu liefern. Die maßgebliche Bewertung seines Verhaltens durch die Gesamtrechtsordnung erfährt der einzelne vielmehr erst durch die jeweiligen Rechtsätze, die das gebotene Verhalten begrifflich umschreiben. Sie sind die Verhaltensmuster und Be-

1) Ausgiebig erörtert wurde nur die systematische Stellung des Bewußtseins der Rechtswidrigkeit im Aufbau des Schuldbegriffs (sog. Vorsatz- und Schuldtheorie); vgl. aber jetzt die gesetzliche Regelung in § 17 StGB (Schuldtheorie).

wertungsmaßstäbe, die zum Ausdruck bringen, wie das allgemeine Verbot des gemeinschaftswidrigen Handelns konkret zu verstehen ist.

Diese "Appellfunktion"¹ der gesetzlichen Tatbestände, durch welche dem Bürger die Grenzen des rechtskonformen Verhaltens vorgezeichnet und garantiert sind, darf aber nicht ohne Begründung auf die Entscheidungen der Gerichte übertragen werden. Die Aussage, eine Orientierung des Bürgers an der Rechtsprechung wie an den gesetzlichen Tatbeständen beseitige gleichermaßen seine Schuld, vermag nicht zu überzeugen, solange nicht die Voraussetzungen für diese Gleichsetzung nachgewiesen sind². In tatsächlicher Hinsicht folgen die Beamten zwar den Ergebnissen der Rechtsprechung, und sie sind auch wegen einer bisher einheitlichen Rechtsprechung stets von einer Haftung freigesprochen worden³. Solange aber der Nachweis der Gesetzeskraft für die Ergebnisse der Judikatur nicht erbracht werden kann, bleiben

-
- 1) H.-H. Jescheck, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 2. Aufl. Berlin 1972, 241.
 - 2) Ebenso Ossenbühl AöR 92 (1967), 490 f.; Stahl, Bindung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, 156.
 - 3) Zur entsprechenden Praxis bei der Anwalts- und Notarhaftung vgl. RGZE 87, 187; RG DNotZ 1938, 252; Esser, Grundsatz und Norm, 84; Buchner, GS f. Dietz, 182; E. Rabel, Deutsches und amerikanisches Recht: RabelsZ 16 (1951), 340-359 (345); s. außerdem Säcker NJW 1968, 708; sowie RGStE 68, 234 (Steuerhinterziehung eines Beraters bei Außerachtlassung der RFH-Rechtsprechung).

diese lediglich eine zwar wichtige, aber außergesetzliche Richtlinie der Rechtsfindung¹.

2. Legalitätsprinzip, § 152 Abs.2 StPO analog

Aus diesen Gründen ist auch die Auffassung zu verwerfen, die eine Gleichwertigkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung für alle Rechtsgebiete aus der Tatsache ableiten will, daß die Strafverfolgungsbehörden gleichermaßen an die Strafgesetze wie an die Auslegung der Gesetze durch die höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden seien, wenn sie das Strafverfahren nach § 152 Abs.2 StPO (sog. Legalitätsprinzip) einleiten².

-
- 1) Fr. Wieacker, Gesetz und Richterkunst. Zum Problem der außergesetzlichen Rechtsordnung, Karlsruhe 1958, 15; a.A. insbesondere strafrechtliche Untersuchungen, nach denen das Rückwirkungsproblem bei einer Änderung der Rechtsprechung über einen schuldausschließenden Verbotsirrtum gelöst werden soll. Der Täter könne die Kenntnis über die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit seines Handelns in gleicher Weise den Strafgesetzen wie den Aussagen der Rechtsprechung entnehmen. Andere Belege als die faktisch gleichen Wirkungen von Rechtsprechung und Gesetzgebung auf das Bewußtsein der Strafwürdigkeit werden dabei nicht vorgetragen; vgl. N. Groß, Rückwirkungsverbot und richterliche Tatbestandsauslegung im Strafrecht, Diss.iur. Freiburg/Br. 1969, 87 ff.; dens., Über das "Rückwirkungsverbot" in der strafrechtlichen Rechtsprechung: GA 1971, 13-21 (17 f.); H. Müller-Dietz, Verfassungsbeschwerde und richterliche Tatbestandsauslegung im Strafrecht: FS f. R. Maurach, Karlsruhe 1972, 41-50 (47); Dando, FS f. Heinitz, 42; Schlüter, Obiter dictum, 54 Anm.78; Meyer-Ladewig MDR 1962, 264; H.-L. Schreiber JZ 1973, 716 ff.
 - 2) Knittel, Rückwirkung, 18; vgl. in diesem Zusammenhang auch BVerfGE 32, 310 f.: Verwirkung des Rechts auf Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 359 StPO) wegen Untätigkeit trotz Veröffentlichung einer die Rechtsprechung ändernden Entscheidung des Bundesgerichtshofs.

Eine große Zahl von sich widersprechenden Stellungnahmen des strafprozessualen Schrifttums zeigt, daß gerade die Vorfrage dieses Schlusses, die Begründung einer gesetzesgleichen Bindung der Staatsanwaltschaft an die höchstrichterliche Rechtsprechung im Rahmen des Legalitätsprinzips nicht geklärt ist¹. Das ungelöste Problem der Gleichstellung von Rechtsprechung und Gesetzgebung darf daher auch nicht als Nachweis für eine mögliche Gleichwertigkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung hinsichtlich der Rückwirkungsproblematik verwandt werden.

3. Verfassungsprozeßrecht

Schließlich wird auch bei der Auslegung des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes angenommen, daß sich die Entscheidungen der Gerichte nicht allein auf den Einzelfall beziehen.

Das Bundesverfassungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß eine Erschöpfung des Rechtswegs nach § 90 Abs.2 Satz 1 BVerfGG weder objektiv geboten noch subjektiv zuzumuten sei, wenn im Hinblick auf eine oder mehrere revisionsrichterliche Entscheidungen keine von diesen Entscheidungen abweichenden Ergebnisse zu erwarten sind². Entscheidungen der Revisionsgerichte sollen

-
- 1) Vgl. Nowakowski Vhdlg. 45. DJT (1964) I/2, 1 ff.; Nachweise über Stellungnahmen aus jüngerer Zeit bei Löwe/Rosenberg, Die Strafprozeßordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz, 23. Aufl. Berlin/New York 1976, Einl. Kap.13 Rn. 34 ff. (bearb. v. Schäfer).
 - 2) BVerfGE 9, 7 f.; 10, 308 f.; 16, 2; 17, 257; 18, 16; 18, 231; 21, 167.

danach auf unbeteiligte Dritte eine Wirkung entfalten, die diesen ein Rechtsmittel zur selben Rechtsfrage aussichtslos erscheinen läßt. Wesentlicher Gehalt der Aussagen des Bundesverfassungsgerichts ist somit die Feststellung einer Vermutung für die Fortdauer einer revisionsgerichtlichen Rechtsprechung.

Diese Vermutung mag zwar im tatsächlichen Bereich des menschlichen Zusammenlebens gegeben sein. Sie kann ihre Rechtfertigung über die in der Praxis gewonnenen Erfahrungen finden, die eine Bestätigung für die tatsächliche Kontinuität der Rechtsprechung sind. Die rechtliche Voraussagbarkeit von Entscheidungen darf aber nicht allein aus einer induktiven Zusammenfassung oder Verallgemeinerung dieser empirischen Beobachtungsdaten geschlossen werden. Solange nämlich nicht nachgewiesen ist, daß auch in rechtlicher Hinsicht die Sicherheit im Sinne einer bindenden Vorhersagbarkeit der künftigen Bewertung von Sachverhalten gegeben ist, dürfen die Ergebnisse der Rechtsprechung nicht mit den Entscheidungen des Gesetzgebers gleichgesetzt werden.

Auch andere Vorschriften des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes werden für eine Aussage über die wertungsmäßige Vergleichbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung herangezogen. Allerdings werden diese Vorschriften zum Nachweis darüber verwandt, daß Rechtsprechung und Gesetzgebung gerade nicht gleichsetzbar sind. Der negative Befund über die rechtliche Gleichsetzbarkeit soll sich dabei aus § 31 und § 79 Abs.2 BVerfGG ergeben. Allein den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts komme nach § 31 Abs.1 BVerfGG eine Bindungswirkung für

Verfassungsorgane, Gerichte und Behörden zu. Nach § 31 Abs.2 Satz 1 BVerfGG trete sogar in den verschiedenen Fällen der verfassungsrechtlichen Normenkontrolle eine Gesetzeskraft der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts ein. Daraus ergebe sich als *argumentum e contrario*, daß den Entscheidungen der übrigen Gerichte keine gesetzesgleiche Wirkung zukomme¹. Außerdem sei für die Normenkontrollentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in § 79 Abs.2 BVerfGG eine besondere Regelung getroffen worden, welche die Folgen der Nichtigkeit von Rechtsnormen unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes ausgleichen solle. Eine entsprechende Vorschrift für andere Gerichte sei deshalb nicht geschaffen worden, weil deren Entscheidungen *de jure* nur für den Anlaßfall wirkten².

Der jeweilige Umkehrschluß aus § 31 bzw § 79 Abs.2 BVerfGG, das *argumentum e contrario*, wäre aber nur dann logisch haltbar, wenn sich aus dem Gehalt der herangezogenen Vorschriften des Bundesverfassungsgesetzes nachweisen ließe, daß die Gesetzeskraft von Rechtsprechungsergebnissen ausschließlich auf die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts beschränkt werden müßte³. Zwar nimmt die Verfassungsgerichtsbarkeit innerhalb der Gesamtheit der rechtsprechenden Gewalt eine besondere Stellung ein. Sie besitzt einen unabhängigen Gerichtshof des Bundes⁴, steht aber gleichzeitig als Verfas-

1) Ossenbühl AöR 92 (1967), 483, 487, 494; Schefold NJW 1973, 125.

2) Spanner DStR 1965, 95 f.; zur Gegenmeinung vgl. R. Grieger, Urteilsanmerkung: BB 1964, 1409-1410 (1409) und W. Grunsky, Urteilsanmerkung: AP Nr.12/13 zu § 75 b HGB, 14-16 (15): keine Erfassung nichtrechtskräftiger Fälle in Analogie zu § 79 Abs.2 BVerfGG.

3) Vgl. Larenz, Methodenlehre, 376: Der den Umkehrschluß erlaubende ausschließliche Charakter des betreffenden Rechtssatzes muß nachgewiesen werden.

4) Seine Entscheidungen bleiben Gerichtsentscheidungen trotz Bindungswirkung bzw. Gesetzeskraft, vgl. Maunz/Dürig/Herzog (Maunz), Art.94 GG Anm.20.

sungsorgan neben den übrigen Verfassungsorganen des Bundes¹. Neben dem Auftrag zur richterlichen Entscheidung hat sie dafür Sorge zu tragen, daß alle Träger staatlicher Gewalt die Verfassung beachten, und ist damit ein wesentliches Sicherungsmittel für den Bestand der freiheitlich-demokratischen Rechtsordnung. Die besonderen Wirkungen der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts sollen dementsprechend diese Aufgabe als "oberster verfassungsrechtlicher Integrationsfaktor" sicherstellen und den "Rechts- und Verfassungsfrieden sowie die Letztverbindlichkeit der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in Verfassungsfragen"² garantieren.

Aus dieser besonderen Stellung des Bundesverfassungsgerichts folgt aber lediglich, daß die Vorschriften des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes nicht entsprechend auf die übrige Gerichtsbarkeit übertragen werden dürfen. Ein Umkehrschluß bedarf noch zusätzlich des Beweises, daß die besonderen Wirkungen der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts diesem ausschließlich zukommen, oder umgekehrt, daß die Entscheidungen der übrigen Gerichtsbarkeit diese Wirkungen nicht besitzen³. Ein solcher Beweis muß aber erst erbracht werden.

1) Sog. Doppelfunktion des Bundesverfassungsgerichts, vgl. Maunz, Staatsrecht, § 31 I (283).

2) Bonner Kommentar (Stern), Art. 94 GG Anm. 129.

3) Wenn eine Analogie nicht möglich ist, ist nur unter Umständen, nicht zwingend ein Umkehrschluß geboten; vgl. Engisch, Einführung, 144; Th. Heller, Logik und Axiologie der analogen Rechtsanwendung, Berlin 1961, 132 ff.; Cl.-W. Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin 1964, 48 f.; E. Schneider, Logik für Juristen, 2. Aufl. München 1972, 177 ff.

III. Gesetzesrecht außerhalb des Steuer- rechts: Verfassungsrecht

1. Der verfassungsrechtliche Rechtsprechungs- begriff

Auch auf der Ebene des Verfassungsrechts ist das Verhältnis von Rechtsprechung und Gesetzgebung erörtert worden.

Einzelne Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und eine Vielzahl von Stellungnahmen in der Literatur sind dabei zunächst von dem Begriff der Rechtsprechung ausgegangen, wie er sich im Wortlaut der Verfassung wiederfindet. Sie haben versucht, aus der jeweiligen Stellung des Rechtsprechungsbegriffs im Verfassungsgefüge eine Aussage darüber zu finden, ob den Entscheidungen der Gerichte in bestimmten Fällen Gesetzeskraft zugesprochen werden kann.

Der Bundesfinanzhof hat eine Bindung der Gerichte an die Entscheidungen anderer Gerichte abgelehnt, weil die Rechtsprechung gemäß Art.20 Abs.3 und 97 Abs.1 GG allein und zwingend an Gesetz und Recht gebunden sei¹. Auch die Literatur hat sich gegen eine gesetzesgleiche Bindungskraft von Gerichtsentscheidungen gewandt, weil diese Bindung der verfassungsrechtlichen Stellung der Rechtsprechung in den Vorschriften des Grundgesetzes, etwa in Art.20 Abs.2 und Abs.3 oder in Art.97 Abs.1 GG widerspreche².

1) BFHE 92, 532 f.; 100, 201.

2) D. Brüggemann JR 1963, 166; Merkert DStR 1965, 560; H.J. Hirsch, Richterrecht und Gesetzesrecht: JR 1966, 334-342 (339); Ossenbühl AöR 92 (1967), 492 f.; Säcker ARSP 58 (1972), 234; ders. NJW 1968, 708; Larenz, FS f. Schima, 248; Schlüter, Obiter dictum, 47 f.; Kl. Vogel, Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 361.

Eine kritische Stellungnahme zu diesem Versuch, den Rechtsprechungs-begriff aus den Rechtssätzen der Verfassung über die Rechtsprechung abzuleiten und ihn mit den Anordnungen des Gesetzgebers zu vergleichen, muß zunächst davon ausgehen, daß die Verfassung zwar an verschiedenen Stellen den Begriff "Rechtsprechung" (Art.1 Abs.3, 20 Abs.3, 95 Abs.2 GG) oder "rechtsprechende Gewalt" (Art.92 GG) gebraucht, ihn aber nicht positiv-rechtlich definiert. Der Gehalt des Rechtsprechungs-begriffs kann daher nur durch Auslegung ermittelt und erst im Anschluß daran auf eine mögliche Einordnung in den Grundsatz der Nichtrückwirkung von Gesetzen untersucht werden.

Ein Teil der verfassungsrechtlichen Lehre legt den Begriff der Rechtsprechung in einem formellen Sinn aus. Rechtsprechung ist danach die Summe der Tätigkeiten, welche den organisatorisch selbständigen, unabhängigen Gerichten gesetzlich zugewiesen ist¹. Die wohl überwiegende Meinung, vornehmlich auch das Bundesverfassungsgericht², versteht den Rechtsprechungs-begriff in einem materiellen-Sinn. Dabei ist allerdings die Frage, wie die Tätigkeit des Rechtsprechens im Grundgesetz im einzelnen festgelegt sein soll, noch nicht abschließend beantwortet worden³. Einigkeit besteht nur insoweit, als der verfassungsrechtliche Begriff der Rechtsprechung so zu umschreiben ist, daß die eigenständige Stellung der rechtsprechenden Gewalt hervorgehoben und der Bereich der Rechtsprechung in dieser Eigenständigkeit gegenüber den übrigen Staatsgewalten abgesichert werden soll⁴.

1) Vgl. Schlüter, Obiter dictum, 19 Fn.2.

2) Vgl. nur BVerfGE 22, 74 ff.

3) Teilweise werden auch Elemente der formellen Theorie mit der materiellen Theorie kombiniert; zu den einzelnen Definitionsansätzen der materiellen Theorie vgl. auch Schlüter, Obiter dictum, 20.

4) BVerfGE 22, 75; Baur JZ 1957, 193.

Beide Ansätze zur Bestimmung eines verfassungsrechtlichen Rechtsprechungsbegriffs führen demnach allein zu dem Ergebnis, daß die Tätigkeit der Gerichte für einen bestimmten Kompetenzbereich verfassungsrechtlich festgelegt und abgegrenzt ist und in diesem Bereich nur von den Gerichten wahrgenommen werden darf. Über die weitergehende Frage, ob die Rechtsprechung neben dieser kompetenzmäßig abgesicherten Aufgabe zur Entscheidung von Einzelfällen Wirkungen aufweist, die einen wertungsmäßigen Vergleich mit den Anordnungen des Gesetzgebers zulassen, vermögen die dogmatischen Ansätze zur Bestimmung eines Rechtsprechungsbegriffs nichts auszusagen¹.

2. Art.3 Abs.1 GG

Die verfassungsrechtliche Diskussion über die wertungsmäßige Vergleichbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung wird auch auf der Ebene der Grundrechte geführt. Eine allgemeine Bindung an Präjudizien wird dabei häufig aus dem allgemeinen Gleichheitssatz, Art.3 Abs.1 GG, herzuleiten ver-

1) BVerfGE 12, 71; Schlüter, Obiter dictum, 19; Kriele, Rechtsgewinnung, 33 f.; Meyer-Ladewig AcP 161 (1962), 98; H.-P. Schneider, Die Gesetzsmäßigkeit der Rechtsprechung. Zur Bindung des Richters an Gesetz und Verfassung: DÖV 1975, 443-452 (444). Insbesondere kann auch aus Art.97 Abs.1 GG (vgl. dazu auch die Regelungen des § 1 GVG und des § 25 DRiG) keine Antwort auf diese Frage abgeleitet werden. Der Begriff der Rechtsprechung in Art.97 Abs.1 GG enthält nämlich ebenfalls nur eine Abgrenzung des richterlichen Zuständigkeitsbereichs gegenüber den Trägern nichtrichterlicher Gewalt; a.A. aber Schlüter, Obiter dictum, 47 f.; Larenz, FS f. Schima, 248; Merkert DStR 1965, 560; BFHE 92, 532 f.

sucht. Hinsichtlich Art.3 Abs.1 GG wird vorgetragen, daß auch die Rechtsanwendung unter dem zwingenden Gebot des Gleichheitssatzes stehe. Die Rechtsprechung dürfe, vornehmlich auf der Ebene der obersten Bundesgerichte, nicht von einer durch sie selbst entwickelten Gesetzesauslegung oder Rechtsfortbildung abweichen, weil durch die verschiedenartige Auslegung derselben gesetzlichen Bestimmung der Gleichheitssatz verletzt werde¹.

- 1) R. Zippelius, Wertungsprobleme im System der Grundrechte, München 1962, 210 f.; ders. NJW 1964, 1985; ders. JZ 1970, 245; Hilger FS f. Lorenz, 116; Dando FS f. Heinitz, 43; Kriole, Rechtsgewinnung, 260; E. Huber, Recht und Rechtsverwirklichung, 437; Heßdörfer, Rechtsstaat, 157; Kl. Vogel, Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 366 Fn.35; Lautmann, Freie Rechtsfindung, 85; Meier-Hayoz, Der Richter als Gesetzgeber, 258; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.3 Abs.1 GG Anm.189; Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm. 86; Baur JZ 1957, 196; W. Hartz StbJb 1958/59, 80 f.; ders. StbJb 1965/66, 117; ders., Das Inkrafttreten von Steuergesetzen als Verfassungs- und Auslegungsproblem: DB 1966, 435-438 (438); ders. DB 1973, 25; Kuno Barth, Verstößt die Hinzurechnungsbestimmung des § 8 Ziff.6 GewStG gegen das Grundgesetz?: DB 1959, 1121-1124 (1124); Höppner DB 1960, 1345; Grieger BB 1963, 423; Flume StbJb 1964/65, 78; K.H. Friauf, Buchbesprechung: StuW 1966, 741-742 (742); H.W. Fasching, Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Bindung des Obersten Gerichtshofes an seine Gerichtsentscheidungen: FS f. H. Schima, Wien 1969, 133-151 (135 f.); Schefold NJW 1973, 125; G. Müller, Die Autorität der Gerichte: Dimensionen des Rechts, GS f. R. Marcic, Bd.2, Berlin 1974, 873-887 (885 f.); s.a. Fr. Zitzlaff, Die Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung insbesondere bei Berichtigungsveranlagungen: DStZA 1951, 386-388 (388); Fr. Vangerow, Urteilsbesprechung: StuW 1958, 482-484 (482); W. Sauer, FG zum 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 140; H. List, Die Rechtsquellen des modernen Steuerrechts: StKonRep 1975, 139-167 (156); BFHE 80, 235; 89, 460; 90, 69. Der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes will bei einer Rechtsprechungsänderung die Finanzverwaltung über Art.3 Abs.1 GG zu einem Billigkeitserlaß verpflichten, vgl. GmS-OGB BFHE 101, 114 f.

Das Bundesverfassungsgericht und einzelne Vertreter der Lehre sind bisher einer solchen Konstruktion "apokrypher Rechtssetzung"¹ der Gerichte über den allgemeinen Gleichheitssatz entgegengetreten. Der Richter sei nach Art.3 Abs.1 GG lediglich verpflichtet, das bestehende Recht ohne Ansehen der Person anzuwenden. Er könne in jedem einzelnen Fall die Gesetze so auslegen und anwenden, wie er sie nach seiner gewissenhaft gebildeten Überzeugung verstehe. Das zwingende Gebot der Gleichbehandlung, welches auch für die gerichtliche Rechtsanwendung gelte, werde dadurch nicht verletzt². Eine Gerichtsentscheidung verstoße nur dann gegen den Grundrechtssatz des Art.3 Abs.1, wenn die Rechtsanwendung willkürlich, d.h. bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich sei. Ansonsten werde Art.3 Abs.1 GG durch eine verschiedenartige Auslegung derselben Bestimmung in verschiedenen gerichtlichen Entscheidungen nicht verletzt³.

Dieser Auffassung ist zu folgen. Die in der Verfassung geschützte richterliche Unabhängigkeit, Art.97 Abs.1 GG, führt nämlich gerade dazu, daß in verschiedenen Gerichtsverfahren eine unterschiedliche Gesetzesauslegung möglich ist. Der

-
- 1) Chr.-Fr. Menger, Verwaltungsrichtlinien - autonome Rechtssetzung durch die Exekutive?: Demokratie und Verwaltung, 25 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Bd. 50, Berlin 1972, 299-315 (299); vgl. auch H.H. Rupp, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, Tübingen 1965, 118 f.
 - 2) Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 1 RAO Anm.15; Schlüter, Obiter dictum, 51 f.; Larenz, FS f. Schima, 261.
 - 3) BVerfGE 1, 345; 4, 7; 4, 358; 13, 150; 18, 133; 18, 238 ff.; 19, 47; 31, 370.

Preis, den der Bürger für sein Recht auf einen nicht manipulierbaren, unabhängigen Richter zahlt, liegt darin, daß Ungleichbehandlungen seitens der Gerichte möglich sind, ohne daß normalerweise eine Berufung auf Art.3 Abs.1 GG Erfolg verspricht. Das Postulat, gleichliegende Fälle gleich zu entscheiden, tritt wegen des verfassungsrechtlichen Prinzips der richterlichen Unabhängigkeit hinter den Grundsatz zurück, daß der Richter einen Fall so zu entscheiden hat, wie er seiner Überzeugung von einer rechtmäßigen Entscheidung im Einzelfall entspricht. Die Gerichte können daher über Art.3 Abs.1 GG nicht gezwungen werden, auch weiterhin an ihrem bisherigen Standpunkt bei der Gesetzesauslegung festzuhalten. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG läßt sich daher ebenfalls keine Möglichkeit für eine Subsumtion der Rechtsprechung unter die Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen herleiten¹.

1) Ebenso Larenz, FS f. Schima, 256; Stahl, Bindung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, 143; G. Thoma, Der Bundesfinanzhof und die Betriebswirtschaftslehre: 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, FS des Bundesfinanzhofs, Bonn/München 1968, 105-125 (112 f.); Hartz, GS f. Spitaler, 99; Schick, FS f. Bridel, 520 f.; Selmer StKonRep 1974, 125; sowie Haffke, Rückwirkungsverbot, 38 ff. (Strafrecht).

3. Ungeschriebene Verfassungsprinzipien

Auf der Ebene des Verfassungsrechts werden bei der Erörterung des Verhältnisses von Rechtsprechung und Gesetzgebung auch ungeschriebene Verfassungsgrundsätze, nämlich das Rechtsstaatsprinzip, der Grundsatz der Bestimmtheit der Tatbestände und der Gewaltenteilungsgrundsatz herangezogen.

a. Rechtsstaatsprinzip - Rechtssicherheit - Vertrauensschutz

Das Rechtsstaatsprinzip wird dabei im Zusammenhang mit den aus ihm abgeleiteten Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes besonders häufig als Rechtfertigung für eine Aufnahme der Rechtsprechung in den Grundsatz der Nichtrückwirkung von Gesetzen angeführt¹. Die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes würden dahingehend wirken, daß Rechtsprechung und Gesetzgebung hinsichtlich des Rückwirkungsverbotes gleich behandelt werden müßten. An der Rechtsprechung sei für die Beurteilung eines Sachverhalts in gleicher Weise festzu-

1) Auch andere Benennungen oder Ausformungen der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes werden erwähnt, z.B. Stabilität, Rechtsfrieden, Kontinuität, Stetigkeit, Voraussehbarkeit, Prospektivität usw.

halten wie an dem Gesetz, das zum Zeitpunkt des zu beurteilenden Geschehens galt¹. Nur wenige Stel-

-
- 1) Literatur: Knittel, Rückwirkung, 50 ff.; Wipprecht, Änderung der Rechtsprechung, 118 ff.; H.-W. Arndt, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, 81 f.; Larenz, FS f. Schima, 264 Fn.39; ders., FS f. Henkel, 39, 42 f.; Hilger, FS f. Larenz, 114, 116; Kisker, Rückwirkung, 124; Leisner, FS f. Berber, 278; Meier-Hayoz, Der Richter als Gesetzgeber, 258; Germann, Richterrecht, 271, 273; Grunsky, Rückwirkung, 10 ff.; Dubs, Praxisänderungen, 160 f.; Gast, FS f. Spitaler, 115; H. Birkholz RWP-BI. 14 D Rückstellungen I B VI; J. Theis, Urteilsbesprechung: StRK-Anm. EStG § 17 R.17, 1-2 (2); G. Beitzke, Urteilsbesprechung: AP Nr.10 zu § 75 b HGB, 360-362 (361); Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.86; Dorn JW 1933, 294, 297; Friedrich StuW 1951, 88; ders. DB 1967, 1693 f.; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 327; Fr. Hoffmann, Rechtsprechung und Verwaltung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes: StuW 1959, 417-432 (426 f.); H. Spörlein, Die Entwicklung des Rechtsschutzgedankens in der Steuerrechtsprechung und die Wünsche der Praxis: StbJb 1959/60, 463-522 (478); Höppner DB 1960, 1346; H.K. Müller StuW 1961, 694; Weisensee StuW 1961, 17; Meyer-Ladewig AcP 161 (1962), 126; Grieger BB 1963, 423; Brox SAE 1964, 183; Paulick StbJb 1964/65, 392; Flume DB 1968, 1866; W. Hartz DB 1965, 168; ders., Tarifliche Behandlung von Abfindungen für Versorgungsansprüche - Kommt es zu einer Änderung der BFH-Rechtsprechung?: DB 1974, 1305-1306 (1306); Kimminich JZ 1966, 454; Schwerdtfeger JuS 1967, 313; Chr. Bellstedt, Aus der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes: NJW 1968, 377-385 (378); Fr. Kübler, Amt und Stellung des Richters in der Gesellschaft von morgen: DRiZ 1969, 379-385 (384); Zweigert/Kötz BB 1969, 453, 456; R. Fischer, Zur Methode revisionsrichterlicher Rechtsprechung auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts: FG f. O. Kunze, Berlin 1969, 97; Kloepfer StuW 1971, 282; Sohn FR 1971, 224; Ossenbühl DÖV 1972, 33; Redeker NJW 1972, 412; Richardi RdA 1972, 244. Rechtsprechung: BFHE 66, 541 f.; 67, 304; 67, 363; 69, 220; 69, 496; 72, 520; 75, 375; 78, 319 f.; 80, 206 f.; 80, 235; 80, 290; 80, 379; 81, 584; 82, 685; FinG Bremen EFG 1971, 357; s.a. BVerfGE 38, 386, 397 (offengelassen).

lungnahmen in Rechtsprechung und Literatur haben sich gegen diese Auffassung gewandt¹. Allerdings bleibt ihre ablehnende Haltung gegen die Übertragung des Rückwirkungsverbots auf die Rechtsprechung ebenso ohne nähere Begründung wie die Meinung der Befürworter einer Gleichbehandlung von Gesetzgebung und Rechtsprechung aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit. Die Aussagen von Rechtsprechung und Lehre bedürfen daher der Überprüfung.

Vertrauen und Sicherheit, Übersichtlichkeit und Berechenbarkeit des Rechts kann der Bürger nur dort finden, wo er seine geplanten Entscheidungen an vorgegebenen Verhaltensmustern ausrichten kann. Nur so werden die Risiken und Folgen seines Handelns für ihn übersichtlich und berechenbar, wird die komplexe soziale Umwelt durch das Ordnungssystem des Rechts "enttäuschungsfest" stabilisiert und kanalisiert². Dabei können die richterlichen Entscheidungen ebenso faktische Verhaltensmuster sein wie die Regelungen des Gesetzgebers. Als Beleg für diese Tatsache mag allein der Hinweis auf die Vielzahl der Gesetzeskommentare genügen, derer sich die Berater der Steuerpflichtigen in der Praxis bedienen³. Verbindliches Vertrauens- und Sicherheitsrichtmaß für den Bürger in dem Sinne, daß hinter dem Orientierungsprogramm auch die staatlich verbürgte Durchsetzbarkeit steht, ist aber nach den

-
- 1) Th. Geiger, Vorstudien, 197; Esser, FS f. v. Hippel, 123 Fn.73; Fr. Bubenzer StW 1955, 378; ders. Der Rechtswegestaat und das Steuerrecht: StW 1959, 81-102 (95 f.); Maassen BB 1961, 541; Fr. Vangerow, Urteilsbesprechung: StW 1964, 369-376 (373); Spanner DStR 1965, 95; Littmann FR 1967, 423; Ossenhühl AöR 92 (1967), 485; Cl.-W. Canaris, Urteilsanmerkung: SAE 1972, 22-23 (22); ablehnend auch: BVerfGE 18, 240 f.; BFHE 83, 557; 87, 538.
 - 2) N. Luhmann, Positivität des Rechts als Voraussetzung einer modernen Gesellschaft: JbFRSRT 1 (1970), 175-202 (179 f.).
 - 3) H.W. Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung, Köln 1970, 168, Fn.19.

bisherigen Erkenntnissen der Rechtswissenschaft allein die Regelung des Gesetzgebers. Neue Erkenntnisse können jedenfalls nicht allein durch den nicht näher begründeten Schluß gewonnen werden, Rechtsprechung und Gesetzgebung seien im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot gleichzusetzen, weil für beide in gleicher Weise die rechtsstaatlichen Garantien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes Geltung besäßen. Der Schluß ist in dieser Form nicht haltbar, weil er im Ergebnis eine Tatsache enthält, die als nicht erwiesene Voraussetzung in den Schluß eingebracht wird, nämlich die Gleichsetzbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung¹.

b. Rechtsstaatsprinzip - Tatbestandsmäßigkeit
der Besteuerung - Bestimmtheits-
grundsatz

Vom Rechtsstaatsprinzip und seinen Konkretisierungen gehen auch andere Versuche aus, die eine gesetzesgleiche Bindung der rechtsprechenden Gewalt an ihre eigenen Entscheidungen über den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und über den Bestimmtheitsgrundsatz konstituieren wollen².

Die Grundsätze der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und der Bestimmtheit der Tatbestände fordern

-
- 1) Vgl. Klopfer StW 1971, 282: "Zirkelschlußartige Lösungen"; im Ergebnis ebenso: Stahl, Bindungen an die höchstrichterliche Rechtsprechung, 125 f.; R. Kalthoff, Urteilsanmerkung: FR 1964, 511-512 (512); E. Eisenberg, Willensentscheidungen: FR 1965, 103-106 (104); Selmer StKonRep 1974, 125.
 - 2) Less, Richterrecht, 77; Kohlmann, Staatsgeheimnis, 271 ff.; Hilger, FS f. Larenz, 116; Wohlsehlegel FR 1974, 393; vgl. auch N. Groß, Rückwirkungsverbot und richterliche Tatbestandsauslegung im Strafrecht, Diss.iur. Freiburg/Br. 1969, 112 ff. (Strafrecht).

nämlich nach ihrem bisher erschlossenen dogmatischen Gehalt¹ lediglich die Bestimmtheit der Regeln des Gesetzgebers. Ihr rechtsstaatliches Postulat² ist bereits dann erfüllt, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen über die Steuerpflicht mit hinreichender Genauigkeit trifft. Zwar kann der Gesetzgeber dem Bestimmtheitsgebot wegen der Kompliziertheit der zu erfassenden Lebensvorgänge nur durch abstrakte Regelungen entsprechen, und die Gerichte müssen im Einzelfall entscheiden, was die gesetzlichen Ordnungsmuster aussagen³. Dies bedeutet aber nicht, daß die Rechtsprechung ebenfalls die Aufgabe besitzt, den Inhalt des Rechts allgemeinverbindlich abzugrenzen. Vielmehr müßte auch hierfür erst der Beweis erbracht werden, daß Rechtsprechung und Gesetzgebung wertungsmäßig vergleichbar sind⁴.

-
- 1) Vgl. BVerfGE 19, 267; 19, 297; Maunz/Dürig/Herzog (Maunz), Art.20 Abs.3 GG Anm.124; v.Mangoldt/Klein, Art.20 GG Anm. VI 2 (601); Tipke/Kruse (Tipke), 7.Aufl., § 11 RAO Anm.13; Paulick, Steuerrecht, 54; A. Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, 57; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.1, 1.Hbbd., 213.
 - 2) Diese Grundsätze sind bisher auch aus der Vorschrift des § 1 Abs.1 RAO abgeleitet worden, welcher in dieser Beziehung Verfassungsrang zukommen sollte; vgl. Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 1 RAO Anm.1; Kruse, Steuerrecht I, 39.
 - 3) BVerfGE 3, 243; 21, 215; 34, 287.
 - 4) Im Ergebnis wie hier E. Nickel, Die Problematik der unechten Unterlassungsdelikte im Hinblick auf den Grundsatz "nullum crimen sine lege" (Art.103 Abs.2 GG). Eine straf- und verfassungsrechtliche Studie, Berlin 1972, 169 ff., insb. 172 ff. Damit sind auch die Versuche widerlegt, welche die Gleichsetzung von Rechtsprechung und Gesetz aus § 3 Abs.1 StAnpG a.F. herleiten wollten. Gesetz und Rechtsprechung sollten dabei gleichermaßen zur Bestimmung des Umfangs des verwirklichten Steuertatbestandes gem. § 3 Abs.1 StAnpG a.F. eingesetzt werden. Erst der Nachweis, daß Gesetz und Rechtsprechung im Hinblick auf § 3 Abs.1 StAnpG a.F. gleichsetzbar waren, hätte einen solchen Schluß zugelassen; vgl. aber H.K. Müller StuW 1961, 685.

c. Einheit der Staatsgewalt - Gewaltenteilungsgrundsatz

Schließlich wird auch der Gedanke der rechtlichen Einheit der Staatsgewalt und der damit zusammenhängende verfassungsrechtliche Grundsatz der Gewaltenteilung für die Bejahung bzw. für die Verneinung der generellen Tragweite von Urteilen herangezogen. Einerseits soll den Entscheidungen der Gerichte ebenso Bedeutung für die Bewertung von Sachverhalten zukommen wie den Rechtssätzen des Gesetzgebers, weil Gesetz und Rechtsprechung von einer einheitlichen staatlichen Gewalt herrührten¹. Andererseits wird geltend gemacht, der Gewaltenteilungsgrundsatz verbiete eine solche Gleichsetzung von Gesetzgebung und Rechtsprechung².

Der Gedanke der rechtlichen Einheit der Staatsgewalt³ vermag aber bereits deswegen nichts zur Lösung der Gleichsetzungsproblematik beizutragen, weil er lediglich die Stellung des Staates als

-
- 1) BFHE 67, 365; W. Geiger, Bindungen der Verwaltung, 121; vgl. auch Redeker NJW 1972, 412: "Emanation staatlicher Tätigkeit überhaupt und mittelbare Verbindlichkeit für alle Dritten"; Germann, Richterrecht, 229: "... auf Grund der ihnen vom Staat verliehenen Autorität ... generelle Tragweite der Urteile".
 - 2) BFHE 57, 654; Kl. Vogel, Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 367 f.; K. Canter, Gleichberechtigung durch Richterrecht: NJW 1953, 850-851 (850 f.); Spanner DStR 1965, 95; Meilicke DB 1970, 398; a.A. M. Schröder, Urteilsanmerkung: NJW 1972, 675-676 (675).
 - 3) Im Grundgesetz ist dieser Gedanke in Art. 20 Abs. 2 Satz 1 durch die Formel "alle Staatsgewalt" zum Ausdruck gekommen, vgl. Maunz/Dürig/Herzog (Maunz), Art. 20 GG Anm. 76; Bonner Kommentar (Wernicke), Art. 20 GG Anm. II 2 a; v. Mangoldt/Klein, Art. 20 GG Anm. V 4 b (595).

rechtlich organisierte Macht- und Wirkungseinheit zum Ausdruck bringt. Rechtliche Einheit der Staatsgewalt bedeutet, daß es im Staatsgebiet keine nicht-staatlichen obrigkeitlichen Kompetenzen gibt, die auf einem der Staatsgewalt gegenüber eigenständigen Herrschaftsrecht beruhen¹. Über den jeweiligen Umfang der Funktionen der gesetzgebenden und der rechtsprechenden Gewalt, auf die nach dem Grundgesetz einzelne Bereiche der staatlichen Kompetenzhoheit übertragen worden sind, sagt der Begriff der Einheit der Staatsgewalt nichts aus².

Nach dem Grundsatz der Gewaltenteilung, der positiv-rechtlich in Art.20 Abs.2 Satz 2 GG niedergelegt ist und auch in anderen verfassungsrechtlichen Vorschriften zum Ausdruck kommt³, wird die einheitliche Staatsgewalt hinsichtlich ihrer Ausübung auf verschiedene Organgruppen, auf die Gesetzgebung, die Rechtsprechung und die Verwaltung verteilt⁴. Daraus folgt zunächst nicht, daß diese Gewalten vollkommen getrennt sind. Vielmehr enthält das

-
- 1) R. Zippelius, Allgemeine Staatslehre (Politikwissenschaft). Ein Studienbuch, 4. Aufl. München 1973, 58.
 - 2) Ebenso Ossenbühl AöR 92 (1967), 483 f.; Stahl, Bindung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, 130. Entsprechend darf auch eine Gleichsetzung von Rechtsprechung und Gesetzgebung nicht mit der Feststellung begründet werden, die Gerichte schafften in gleichem Maße "Recht" wie der Gesetzgeber; so aber RFHE 22, 83 (Gutachten der Großen Senate des RFH entsprechen einer Rechtsänderung); K. Ball, Beckers Reichsabgabenordnung. Zur 6. Auflage des Kommentars: Stuw 1929, 55-62 (60); Flume StbJb 1960/61, 261; Kohlmann, Staatsgeheimnis, 277. Eine solche Begründung würde die Tatsache der Verwirklichung des Rechts durch die verschiedenen Funktionen der Staatsgewalt übersehen.
 - 3) Vgl. Art.1 Abs.3, 19 Abs.1 Satz 1, 20 Abs.3, 80 Abs.1, 92, 97 GG.
 - 4) So die herkömmliche Lehre von der "Dreiteilung" der Staatsgewalt. Nachweise über andere Unterteilungsversuche bei v.Mangoldt/Klein Art.20 GG Anm. II b (598 f.); Maunz/Dürig/Herzog (Maunz), Art.20 GG Anm.77.

Grundgesetz ein ausgewogenes System von Gewaltenverschränkungen, -überlagerungen und -verzahnungen¹. Es stellt eine Ordnung der wechselseitigen Gewaltenkontrolle dar, in der eine Gewalt jeweils die Machtausübung der anderen Gewalt in verfassungsmäßig festgelegter Weise begrenzt².

Dieser Hinweis auf die gegenseitige Verklammerung der Gewalten reicht aber nicht aus, um eine Verlagerung des Rechtsbildungsprozesses von der Gesetzgebung auf die Rechtsprechung als verfassungsrechtlich unbedenklich darzutun³. Die Verlagerung von Organfunktionen ist nämlich dort nicht mehr erlaubt, wo eine Gewalt in den "Kernbereich" einer anderen Gewalt eingreift⁴. Vom Standpunkt der einzelnen Gewalt aus bedeutet dies "ein prinzipielles Verbot der Wahrnehmung und Zuweisung von Funktionen, die der Struktur des Organs und der von ihm wahrzunehmenden Grundfunktion nicht entsprechen"⁵. Die Lösung des Problems, ob der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gewaltenteilung eine positive oder negative Aussage über die generelle Tragweite von Urteilen zuläßt, hängt demnach davon ab, ob diese

-
- 1) BVerfGE 3, 247; 7, 188; 9, 279; Schlüter, Obiter dictum, 11; W. Geiger, Zum verfassungsrechtlichen Status der Richter: Verfassung, Verwaltung, Finanzkontrolle - FS f. H. Schäfer, Köln u.a. 1975, 79-92 (82); Beispiele für die Verklammerung bei Maunz, Staatsrecht, § 29 I 2 (266 f.). Zum Problem der Verschränkung der Staatsfunktionen im Hinblick auf das Verhältnis von Gesetz und Richterspruch s.a. N. Achterberg, Probleme der Funktionenlehre, München 1970, 149 ff.
 - 2) Maunz/Dürig/Herzog (Maunz/Dürig), Art.20 GG Anm. 78.
 - 3) Ebenso Kl. Vogel, Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm, 367 f.
 - 4) BVerfGE 1, 409 f.; 9, 279; 22, 111; 34, 59.
 - 5) K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 9.Aufl. Karlsruhe 1976, 199; vgl. auch W.J. Habscheid, Über das Verhältnis Richter und Recht: Beiträge zum Richterrecht, Veröffentlichung der Sektion für Rechts- und Staatswissenschaft der Görres-Gesellschaft, H.5 n.F., Paderborn 1968, 7-36 (21).

Tragweite der gerichtlichen Entscheidungen mit der verfassungsrechtlichen Grundfunktion und Struktur der rechtsprechenden Gewalt vereinbar ist.

Die verfassungsrechtliche Grundfunktion und Struktur der rechtsprechenden Gewalt, ihr "Kernbereich", kann im konkreten Fall nur über eine zusammenschauende Analyse der grundgesetzlichen Einzelregelungen über die Rechtsprechung gewonnen werden¹. Damit ist die Bestimmung der Grundfunktion wiederum abhängig von dem Begriff der Rechtsprechung, wie er sich aus den Vorschriften der Verfassung ergibt. Die bisherigen dogmatischen Ansätze zur Erfassung eines verfassungsrechtlichen Begriffs der Rechtsprechung -formelle und materielle Theorien- führen aber allein zu dem Ergebnis, daß die Spruchstätigkeit der Gerichte auf Grund der Prozeßgesetze Rechtsprechung im Sinne des Grundgesetzes ist und deshalb nur von den Gerichten nach ihrem verfassungsmäßigen Auftrag wahrgenommen werden darf². Über die weitergehende Frage, ob die Rechtsprechung Wirkungen aufweisen kann, die einen wertungsmäßigen Vergleich mit den Regelungen des Gesetzgebers zulassen, vermag eine zusammenschauende Analyse der verfassungsrechtlichen Bestimmungen über die Rechtsprechung nichts auszusagen.

Da aber gerade die Feststellung einer Überschreitung des Kernbereichs der Rechtsprechung und einer Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips von dem verfassungsrechtlichen Begriff der Rechtsprechung abhängig ist, kann auch hinsichtlich dieser Feststellung kein Urteil darüber abgegeben werden, ob der

1) Vgl. Schlüter, Obiter dictum, 13 f. (mit verfassungsgeschichtlichen Belegen zur Bestimmung des Kernbereichs).

2) Schlüter, Obiter dictum, 19.

rechtsprechenden Gewalt in einzelnen Fällen gesetz-
zesgleiche Wirkungen zugesprochen werden dürfen¹.

§ 16. Die Rechtsprechung als Gewohnheitsrecht

Auf der Ebene der Gesetzlichkeit des Rechts, der Dogmatik, sind nicht nur die Versuche zu erörtern, die eine rechtliche Vergleichbarkeit von Gesetz und Rechtsprechung aus den geschriebenen Sätzen der Rechtsordnung herleiten wollen, sondern auch die Versuche, welche gewohnheitsrechtliche Normen für eine Aussage über diese Vergleichbarkeit heranziehen. Vornehmlich in der Literatur wird dabei den Entscheidungen der Gerichte Rechtsnormcharakter zugesprochen, wobei dieses Ergebnis auf einem unmittelbaren und auf einem mittelbaren Weg gewonnen wird. Zum einen wird geltend gemacht, die Rechtsprechung erhalte unmittelbar selbst den Charakter einer Rechtsnorm, wenn sich ihr Inhalt zu einem Gewohnheitsrecht ver-

1) So verstoßen beispielsweise Bindungswirkung und Gesetzeskraft der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts unbestritten nicht gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz, obwohl diese Entscheidungen der rechtsprechenden Gewalt zuzuordnen sind; vgl. Th. Maunz/H. Sigloch/Br. Schmidt-Bleibtreu/Franz Klein/G. Ulsamer, Bundesverfassungsgerichtsgesetz (Lfg. 1-4), München 1976, Vorbemerkung Anm. 82 (bearb. v. Maunz und Klein). Hinsichtlich der Unmaßgeblichkeit des Gewaltenteilungsgrundsatzes für die rechtliche Beurteilung von gerichtlichen Bindungswirkungen s. auch BVerfGE 19, 301; BGHZ 11 Anhang, 35, 49 ff.; Birke, Richterliche Rechtsanwendung, 17; Stahl, Bindung an höchstgerichtliche Entscheidungen, 167; v. Braunschweig NJW 1965, 680; Ossenbühl AöR 92 (1967), 483; Fr. Werner, Bemerkungen zur Funktion der Gerichte in der gewaltenteilenden Demokratie: ders., Recht und Gericht in unserer Zeit, Köln u.a. 1971, 165-175 (167, 173); D. Lorenz, Der Rechtsschutz des Bürgers und die Rechtsweggarantie, München 1973, 92 f., 200.

dichtet habe¹. Zum anderen wird behauptet, es könne sich eine gewohnheitsrechtliche Regel bilden, nach welcher die Rechtsprechung mittelbar wie ein Gesetz behandelt werden müsse².

-
- 1) Betti, Auslegungslehre, 661 f.; Enneccerus/Nipperdey, § 39 II 3 (267 f.); Gast, FS f. Spitaler, 112; Kisker, Rückwirkung, 120; Larenz, FS f. Schima, 249; ders., Methodenlehre, 425; E. Huber, Recht und Rechtsverwirklichung, 437; Schwinge, Revisionsrecht, 125; Hilger, FS f. Larenz, 116; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 V b (127); M. Rümelin, Die bindende Kraft des Gewohnheitsrechts und ihre Begründung, Tübingen 1929, 30 ff.; Fr. Gschnitzer, Schafft Gerichtsgebrauch Recht?: FS zur Hundertjahrfeier des Österreichischen Obersten Gerichtshofes, Wien 1950, 40-54 (41); G.u.D. Reinicke MDR 1956, 326; H.W. Baade, Inter-temporales Völkerrecht: JIR 7 (1957), 229-256 (237); H.W. Kruse StW 1958, 76; ders., Über Gewohnheitsrecht: StW 1959, 209-256 (213, 241, 254); ders., Urteilsanmerkung: FR 1959, 352; W. Stree, Deliktsfolgen und Grundgesetz. Zur Verfassungsmäßigkeit der Strafen und sonstiger strafrechtlicher Maßnahmen, Tübingen 1960, 81; H.K. Müller StW 1961, 687 ff.; Meyer-Ladewig AcP 161 (1962), 110; M. Bullinger, Urteilsanmerkung: DÖV 1964, 381-382 (381); Brox SAE 1964, 183; D. Reinicke JuS 1964, 428; W. Reimann, Zur Bedeutung des Gerichtsgebrauchs im Rahmen von Art. 31 GG: DVBl 1969, 951-953 (951); J. Ipsen, Richterrecht und Verfassung, Berlin 1975, 227; D. Merten, Die Bindung des Richters an Gesetz und Verfassung: DVBl 1975, 677-684 (683); vgl. auch die Motive zum BGB: B. Mugdan, Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Bd. 1, Einführungsgesetz und Allgemeiner Teil, Berlin 1899, 570.
- 2) F. Ermacora, Verfassungsrecht durch Richterspruch, Karlsruhe 1960, 27; W. Geiger, Bindungen der Verwaltung, 128.

Geht man davon aus, daß Gewohnheitsrecht auch auf dem Gebiet des Steuerrechts entstehen kann¹ und als Erscheinungsform des objektiven Rechts im Verhältnis zum Gesetz gleichwertig ist², so bleibt die Frage offen, ob den gerichtlichen Entscheidungen der Charakter eines solchen Gewohnheitsrechts zugesprochen werden darf.

Nach der herrschenden Rechtsquellendoktrin entsteht Gewohnheitsrecht durch langdauernde Übung (*longa consuetudo*), die durch Rechtsüberzeugung (*opinio iuris communis*) getragen wird³. Für die Entstehung von Gewohnheitsrecht im Bereich der Rechtsprechung ist diese Doktrin bereits deswegen problematisch, weil ein konkreter Maßstab für die Dauer der tatsächlichen Befolgung richterlicher

-
- 1) Zwar wird steuerbegründendes Gewohnheitsrecht nicht anerkannt, weil das Steuerrecht von der Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter Sachverhalte getragen sei, vgl. BVerfGE 13, 328; BFHE 68, 465; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd. 1, 1. Hbdt., 358. Ein genereller Ausschluß von Gewohnheitsrecht wird aber auch für das Steuerrecht nicht angenommen, vgl. Becker/Riewald/Koch (Koch), § 2 RAO Anm. 11; Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 6. Aufl., § 2 RAO Anm. 32; Kruse StuW 1959, 209 ff.
 - 2) Dies ist nicht unbestritten, vgl. die Nachweise bei Nowakowski, Vhdlg. 45. DJT (1964) I/2, 2 f.; Larenz, FS f. Schima, 250; E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Erster Band, Allgemeiner Teil, 10. Aufl. München 1973, 144 f.; wie hier aber die h.M., vgl. nur Enneccerus/Nipperdey, § 40 IV (270 f.); sowie BVerfGE 9, 117; 15, 232; 22, 121.
 - 3) Enneccerus/Nipperdey, § 38 (261 ff.).

Entscheidungen nicht existiert¹. Darüber hinaus konnte aber ein richterliches Gewohnheitsrecht in unserer Rechtsgemeinschaft auch deswegen nicht entstehen, weil die Ergebnisse der Finanzrechtsprechung von den maßgebenden Instanzen niemals in dem Bewußtsein befolgt worden sind, einer bindenden Regel des Rechts nachzukommen². Rechtsprechung und Verwaltung, über die in erster Linie der Rechtsgeltungswille der Gemeinschaft zum Ausdruck gebracht wird, haben sich in der Vergangenheit stets dagegen gewandt, die Ergebnisse der Rechtsprechung wie eine Regel des Gesetzgebers befolgen zu müssen³. Selbst in den Fällen, in denen sie der bisherigen Rechtsprechung gefolgt sind, ist die eigenverantwortliche Gesetzesanwendung durch Rechtsprechung und Verwaltung respektiert worden⁴. Die Annahme eines allgemeinen Bewußtseins in dem Sinne, daß die Grundsätze der Rechtsprechung wie ein Rechtssatz des Gesetzgebers befolgt werden müßten, erweist sich damit als unhaltbar⁵. Recht-

- 1) Vgl. aber Cod.Iur.Can. c.28: "Consuetudo praeter legem ... legem inducit, si pariter fuerit rationabilis et legitime per annos quadraginta (40 Jahre) continuos et completos praescripta."
- 2) Zur diesbezüglichen Kritik richterlichen Gewohnheitsrechts s. auch Esser, FS f. v.Hippel, 113 ff.
- 3) Kirchhof, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 92 f.
- 4) So wurde sogar in zwei Fällen innerhalb der ordentlichen Gerichtsbarkeit, in denen der bisherigen Rechtsprechung unzulässigerweise der Charakter von Gewohnheitsrecht zugesprochen worden war, das Abweichen von diesem "Gewohnheitsrecht" durch eine erneute gerichtliche Entscheidung als zulässig angesehen, vgl. BGHZ 18, 93; 37, 221 f.
- 5) Ossenbühl AöR 92 (1967), 491; Br. Schmidlin, Die Einheit der Rechtsquellen und der Rechtsanwendung im Privatrecht: Vhdlg. 5. ÖJT I/1, Teil A, 69 f.; s.a. H.O. Freitag, Gewohnheitsrecht und Rechtssystem. Eine rechtstheoretische und verfassungsrechtliche Untersuchung zum Gewohnheitsrecht, insbesondere in der Eingriffsverwaltung, Berlin 1976, 120.

sprechungsergebnisse werden weder selbst Gewohnheitsrecht¹ noch besteht ein gewohnheitsrechtlicher Satz, daß diese Ergebnisse eine gesetzegleiche Bindung herbeiführen können².

-
- 1) Ebenso Germann, Präjudizien, 46 ff.; ders. Grundlagen, 42; J. Esser, In welchem Ausmaß bilden Rechtsprechung und Lehre Rechtsquellen?: ZVerglRW 75 (1975), 67-88 (78); ders., FS f. v. Hippel, 113 ff.; ders., Vorverständnis, 189; Schick, FS f. Bridel, 521; Stahl, Bindung an die höchststrichterliche Rechtsprechung, 69; E. v. Caemmerer, Diskussionsbeitrag: R. Pehle/ W. Stimpel, Richterliche Rechtsfortbildung, Karlsruhe 1969, 34; Zippelius JZ 1970, 245; kritisch auch: Fischer, Weiterbildung des Rechts, 7 ff.; Less, Richterrecht, 60, 63; Hartz, GS f Spitaler, 100 f.; Buchner, GS f. Dietz, 189; Knittel, Rückwirkung, 13; Liver, FG f.d. Schweiz. Juristenverein, 38 f.; Lautmann, Freie Rechtsfindung, 89; W. Sauer, FG z. 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 125 f.; BGB-RGRK (Denecke), Bd.1, 1. Hbbd., Einl. Anm.10; Grunsky, Rückwirkung, 13; Dando, FS f. Heinitz, 39; Jaenke, Rechtssicherheit, 64; Rüthers, Unbegrenzte Auslegung, 464 ff.; G.F. Puchta, Das Gewohnheitsrecht, Teil 1, Erlangen 1828, 164 f.; E. Zitelmann, Gewohnheitsrecht und Irrtum: AcP 66 (1883), 323-468 (355 ff., 446 ff.); D. Brüggemann JR 1963, 165 f.; Hoffmann StuW 1964, 711; Zippelius NJW 1964, 1986; Flume StbJb 1964/65, 80; ders., Vhdlg. 46. DJT (1965) II, 24 f.; Kl. Adomeit, Rechtsquellenfragen im Arbeitsrecht, München 1969, 56 f.; G. Beitzke, Urteilsanmerkung: SAE 1969, 101-106 (105 f.); Zweigert/Kötz BB 1969, 453; Th. Mayer-Maly, Das Verhältnis der richterlichen Rechtsfortbildung zur arbeitsrechtlichen Gesetzgebung: RdA 1970, 289-295 (295); H.J. Sonnenberger, Verkehrssitten im Schuldvertrag, München 1970, 238 f., 242 f.; Säcker ZRP 1971, 149; U. Meyer-Cording, Die Rechtsnormen, Tübingen 1971, 67 ff.; P. Bringewat, Gewohnheitsrecht und Richterrecht im Strafrecht: ZStW 84 (1972), 585-611 (597); Chr. Tomuschat, Verfassungsgewohnheitsrecht?, Heidelberg 1972, 52 f.
- 2) Nowakowski, Vhdlg. 45. DJT I/2, 8; Ossenbühl, AöR 92 (1967), 487 ff.; Stahl, Bindung an die höchststrichterliche Rechtsprechung, 160; Selmer StKonRep 1974, 115 f.

Zweiter Unterabschnitt: Rechtssoziologische Argumentation

Neben den Versuchen, Rechtsprechung und Gesetzgebung auf der Ebene des positiven Rechts -einschließlich seiner dogmatischen Strukturen- zu vergleichen, gibt es Ansätze, in denen Rechtsprechung und Gesetzgebung in ihrer faktischen Wirksamkeit gegenübergestellt werden.

§ 17. Rechtsprechungsergebnisse als faktische Verhaltensregeln

Viele Autoren weisen dabei zunächst darauf hin, daß die Rechtsprechung in ihren tatsächlichen Wirkungen mit den Anordnungen des Gesetzgebers verglichen werden könne. Sie wenden sich aber dagegen, aus den Regelmäßigkeiten und Gesetzmäßigkeiten des sozialen Geschehens rechtliche Konsequenzen zu ziehen¹.

1) Vgl. Kruse, Richterrecht, 5; dens. StuW 1958, 74; Esser, Herrschende Lehre und ständige Rechtsprechung, 30; dens., Vorverständnis, 213; dens., FS f. v. Hippel, 119; Fischer, Weiterbildung des Rechts, 11; Schwinge, Revisionsrecht, 124; Meier-Hayoz, Der Richter als Gesetzgeber, 179 f.; Tipke/Kruse (Kruse/Tipke), 7. Aufl., § 2 RAO Anm. 37; dies., 8. Aufl., Einl. zur FGO, Anm. 16; Kuno Barth, FS f. Paulick, 277 f.; W. Sauer, FG z. 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 122 f.; Larenz, FS f. Schima, 247 f.; dens., Methodenlehre, 424; dens., FS f. Henkel, 33, 39; dens., Degrozierende Kraft des Gerichtsgebrauchs?: NJW 1951, 497-500 (498); Hilger, FS f. Larenz, 113; Kohlmann, Staatsgeheimnis, 274, 283; Rüthers, Unbegrenzte Auslegung, 461, 465; Buchner, GS. f. Dietz, 180; Kriele, Rechtsgewinnung, 243;

Fortsetzung der Fußnote auf der nächsten Seite !

Demgegenüber lassen einige Stellungnahmen Ansätze dafür erkennen, daß aus der faktischen Befolgung der Rechtsprechung auch eine rechtliche Gleichstellung von Rechtsprechung und Gesetzgebung abgeleitet werden soll¹. Das geltende Recht stellt sich

Fortsetzung von Fußnote 1 der vorangegangenen Seite:

Jaenke, Rechtssicherheit, 60 f.; Heßdörfer, Rechtsstaat, 45, 71 f., 140, 156; Dando, FS f. Heinitz, 42; G. Felix, Leitideen und Leitbilder in der Rechtsprechung der Finanzgerichte des Jahres 1958: StW 1959, 273-320, 353-376 (276); Heidrich FR 1959, 507, 512; Thoma StbJb 1959/60, 15; E. Fechner, Rechtsphilosophie. Soziologie und Metaphysik des Rechts, Tübingen 1962, 34; E. Stein, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rechtsfortbildung durch die Rechtsprechung: NJW 1964, 1745-1752 (1752); Spanner DStR 1965, 95; Fr. Rittner, Die Rechtswissenschaft als Teil der Sozialwissenschaften: Zur Einheit der Rechts- und Staatswissenschaften, Ringvorlesung der Universität Freiburg/Br., Wintersemester 1966/67, Karlsruhe 1967, 97-122 (111); Sperl ÖJZ 1968, 260; Zweigert/Kötz BB 1969, 453; H. Peters, Geschichtliche Entwicklung und Grundfragen der Verfassung, Berlin u.a. 1969, 42; W. Straßburg, Rückwirkungsverbot und Änderung der Rechtsprechung im Strafrecht: ZStW 82 (1970), 948-968 (954); Fr. Müller, Zur Struktur von Rechtsnormen: ARSP 56 (1970), 493-509 (496 f.); Säcker ARSP 58 (1972), 235; Redeker NJW 1972, 412. Über die Tendenz der Rechtsprechung zur Invarianz als soziologisches Gesetz s. ferner: Kl.F. Röhl, Das Dilemma der Rechtstatsachenforschung, Tübingen 1974, 123 ff.

- 1) So Knittel, Rückwirkung, 14 f. im Anschluß an den soziologischen Rechtsbegriff von M. Weber und R. Zippelius; vgl. auch F. Ermacora, Verfassungsrecht durch Richterspruch, Karlsruhe 1960, 26; H.M. Schmidt, Verkehrsanschauung und Lebenserfahrung: FR 1960, 253-254 (254); Flume StbJb 1964/65, 78 (mit der Änderung der Rechtsprechung wird der tatsächliche Rechtszustand geändert); dens., Vhdlg. 46. DJT (1965) II, 23f.; H. Rasch, Einzel- oder Durchschnittsbewertung von Wertpapieren und Beteiligungen ? : BB 1968, 78-81 (81); D. Leipold, Urteilsanmerkung: SAE 1972, 76-78 (77).

nach ihrer Auffassung nicht in der Form abstrakter Sollensvorschriften des Gesetzgebers dar, sondern in der faktisch gelebten Ordnung, im tatsächlich geübten sozialen Verhalten. Den gesetzlichen Normvorschriften komme nur mittelbare Bedeutung zu. Sie würden entweder die faktisch vorhandenen Verhaltensrichtlinien nachbilden, oder sie seien zwar Verhaltensanordnungen, stellten aber erst dann Bestandteile der Rechtsordnung dar, wenn sie bei den Rechtsunterworfenen tatsächliche Anerkennung fänden¹. Für

-
- 1) So bereits E. Ehrlich, *Grundlegung der Soziologie des Rechts*, München/Leipzig 1913, 31. Die tatsächlich gelebte Rechtsordnung ist für alle Rechtssoziologen das konstituierende Merkmal des Rechtsbegriffs, wenngleich sie sich in den verschiedenen Definitionsversuchen in spezifischer Ausprägung wiederfindet. Zum empirisch-soziologischen Rechtsbegriff vgl. insb. auch Th. Geiger, *Vorstudien*, 339 und H. Kantorowicz, *Der Begriff des Rechts*, Göttingen 1963, 36 f., die -wie M. Weber- einen verhaltenswissenschaftlichen Ansatz zur Bestimmung des Rechtsbegriffs wählen. Sie gehen von der Beobachtung faktischer Regelmäßigkeiten im menschlichen Verhalten aus und leiten aus diesen Regelmäßigkeiten rechtliche Verhaltensmaßstäbe ab. Anders die handlungstheoretischen Ansätze der modernen Rechtssoziologie, welche die Steuerungswirkungen rechtlicher und nichtrechtlicher Erwartungen im Hinblick auf das menschliche Handeln analysieren: psychoanalytische Ansätze (vgl. z.B. R. Weimar, *Psychologische Strukturen richterlicher Entscheidung*, Berlin 1969), Rollentheorie, vor allem aber die Systemtheorie von N. Luhmann; vgl. dens., *Legitimation durch Verfahren*, 55 ff.; dens., *Rechtssoziologie*, Reinbek 1972, Bd.1, 27 ff. In diesen Bereich lassen sich auch die Äußerungen zum Verhältnis von Rechtsprechung und Gesetzgebung einordnen, welche unter sozialpsychologischem Aspekt von der gesetzesgleichen "Autorität" der obersten Gerichtshöfe sprechen (Kruse *StuW* 1958, 75; Lautmann, *Freie Rechtsfindung*, 85; Fr. Mattil, *Zeit und materielles Strafrecht: GA* 1965, 129-146 (140) oder auf das Risikoverhalten der Prozeßparteien hinweisen, die bei Vorliegen von höchstrichterlichen Entscheidungen auf die Einlegung eines Rechtsmittels verzichten (Kriele, *Rechtsgewinnung*, 260 - Geldrisiko).

die Rückwirkungsproblematik bedeute dies, daß die faktisch befolgte Rechtsprechung als primäre rechtliche Ordnungssubstanz das menschliche Zusammenleben steuere, und daß sie Gewißheit und Sicherheit zu bieten vermöge. Das an ihr ausgerichtete Handeln werde dementsprechend durch das Prinzip der Rechtssicherheit und das grundsätzliche Verbot der Rückwirkung geschützt.

Gegen eine solche Aufnahme der Rechtsprechung in das Rückwirkungsverbot über einen empirisch-soziologischen Rechtsbegriff bestehen aber deswegen Bedenken, weil danach die Normativität allein auf Grund einer tatsächlichen Verhaltensübung konstituiert wird. Es fehlt diesem Begriff die letztlich maßgebende Wertbetrachtung, wie sie der Rechtsidee zugrundeliegt und wie sie bereits "positivrechtlich durch die Generalklausel der 'guten' Sitten und andere werthinweisende Integrationsformeln festgelegt ist"¹. Das bedeutet nicht, daß soziologische Betrachtungsweisen keinen Eingang in das Rechtsdenken finden könnten. Die gesicherten Ergebnisse der soziologischen Forschung sind ein wertvolles Hilfsmittel dafür, das Recht in seiner Funktion als soziales Ordnungsgebilde näher zu kennzeichnen und die Wirkungsweisen des Rechts bei der Normierung gesellschaftlicher Sachverhalte aufzuzeigen². Jeder Versuch, den Rechtsbegriff ausschließlich soziologisch zu bestimmen, muß sich aber stets den Einwand entgegenhalten lassen, daß

1) Henkel, Rechtsphilosophie, 1. Aufl., 384.

2) Vgl. W. Sauer, FG z. 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, 122, 124; Baur JZ 1957, 197; Th. Raiser, Einführung in die Rechtssoziologie, 2. Aufl. Berlin 1973, 107; Sp. Simitis, Die Bedeutung von System und Dogmatik - dargestellt an rechtsgeschäftlichen Problemen des Massenverkehrs: AcP 172 (1972), 131-154 (149); H.-B. Gruber, Zur Anwendbarkeit der Soziologie in der Jurisprudenz: JZ 1974, 665-669 (665 ff.) m.w.N.

das Recht nicht zur Kategorie des Seienden, sondern des Gesollten gehört¹.

Aus dieser Sicht ist es auch verständlich, daß für das Steuerrecht als Massenrecht² keine Ausnahme deswegen gemacht werden kann, weil im Bereich der Finanzverwaltung regelmäßig Hunderte, ja Tausende von gleichgelagerten Sachverhalten nach den Grundsätzen einer einzigen Entscheidung beurteilt werden. Selbst die faktisch besonders weittragende Bedeutung der höchstrichterlichen Judikatur im Steuerrecht kann aus den dargelegten Gründen keine gesetzegleiche Verbindlichkeit der Finanzrechtsprechung herbeiführen³.

§ 18. Normierende Kraft der Rechtsprechung durch Aufnahme in die Praxis der Finanz- verwaltung

Die Tatsache, daß Recht nicht allein durch eine normative Kraft des Faktischen begründet werden kann, hat noch weitergehende Folgen. Insbesondere darf die Rechtsprechung auch deswegen nicht auf die Ebene der Gesetzgebung gestellt werden, weil

-
- 1) Vgl. bereits W. Burckhardt, Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, Zürich 1944, 199: "Daß etwas geschieht, ist niemals Grund dafür, daß es geschehen soll." Zur Kritik des soziologischen Rechtspositivismus s.a. H.-P. Schneider, Rechtstheorie ohne Recht? Zur Kritik des spekulativen Positivismus in der Jurisprudenz: Mensch und Recht, FS f. Erik Wolf, Frankfurt/M. 1972, 108-136 (122); G. Ellscheid, Zur Forschungsidee der Rechtstheorie: Arth. Kaufmann (Hg.), Rechtstheorie, Karlsruhe 1971, 5-17 (12 f.); Starck JZ 1972, 609, 612.
 - 2) W. Hartz, Gesetzliche Generalklauseln und Richterrecht im Steuerrecht: StuW 1968, 245-264 (263).
 - 3) A.A. Gast, FS f. Spitaler, 114; vgl. auch L. Hoßdörfer, Probleme des Bundesfinanzhofes: BB 1959, 1257-1259 (1257): "Breitenwirkung der BFH-Urteile".

sie bisher regelmäßig von der Finanzverwaltung befolgt worden ist¹, oder weil die Verwaltung verbösernde Urteile bisher nicht rückwirkend angewandt hat². Die Übung der Finanzverwaltung vermag nämlich allein faktische Verhaltensmuster, nicht aber rechtliche Bewertungs- und Bestimmungssätze zu begründen.

Dritter Unterabschnitt: Rechts- ethische Argumentation

§ 19. Darstellung und Kritik rechtsethischer Lösungsversuche

Die Ebene der Gesetzlichkeit des Rechts wird nicht nur dort verlassen, wo Rechtsprechung und Gesetz in ihrer faktischen Wirksamkeit gegenübergestellt werden. Auch nach ethischen Gesichtspunkten, nach ausschließlichen Maßstäben der Moralität und der "Menschlichkeit" des Rechts³, soll eine rechtlich bedeutsame Annäherung von Rechtsprechung und Gesetzgebung vollzogen werden können.

-
- 1) So aber A. Hensel, Gesetz und Gesetzesanwendung im Steuerrecht: VJSchrStFR 5 (1931), 115-129 (117): amtlich veröffentlichte Entscheidungen sind bindende Dienstbefehle; Hartz StbJb 1958/59, 64; Maassen BB 1961, 541; H.K. Müller StuW 1961, 641; Paulick StbJb 1964/65, 394; Hanke BB 1969, 148; Gast, FS f. Spitaler, 114 (Der Verwaltung ist es verboten, Anordnungen zu erlassen, die mit dem ausgelegten Gesetzesrecht nicht vereinbar sind); s.a. W. Geiger, Bindungen der Verwaltung, 122 ff.
 - 2) So aber Weisensee StuW 1961, 22 f.; Zweigert/Kötz BB 1969, 455.
 - 3) Vgl. Maihofer, Rechtssoziologie und Rechtsatheorie, 273.

So verlangen einzelne Autoren im steuerlichen Fachschrifttum ein Festhalten an der bisherigen Rechtsprechung aus Gründen des richterlichen Taktes oder der Höflichkeit¹, weil eine Änderung "untragbar"² oder "frappant"³ sei, weil kleine und mittlere Unternehmen besonders "hart" von einer Änderung betroffen würden⁴, weil die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zu den Akten einer bewußten Rechtsbildung "verantwortlicher" Behörden gerechnet werden müßten⁵, oder weil eine Änderung die "Glaubwürdigkeit" der Rechtsprechung zerstören würde⁶. Sie setzen damit die Rechtsprechung in Beziehung zum sittlichen Empfinden des Menschen und wenden sich an den Bereich seiner moralischen Entscheidungskraft. Jeder einzelne soll sich danach ein Urteil darüber bilden, ob gesetzesgleiche Wirkungen der Rechtsprechung nach seinem persönlichen Gewissen (subjektive Betrachtungsweise) bzw. nach der herrschenden Moralauffassung (objektive Betrachtungsweise) als sittlich gerechtfertigt angesehen werden müssen.

Die Bejahung einer sittlichen Verhaltenspflicht der rechtsprechenden Organe hinsichtlich des Festhaltens an ihren eigenen Entscheidungen führt aber nicht zwangsläufig zur Feststellung einer entspre-

1) Hartz StbJb 1965/66, 118.

2) H. Rasch, Einzel- oder Durchschnittsbewertung von Wertpapieren und Beteiligungen?: BB 1968, 78-81 (81).

3) Flume StbJb 1967/68, 89.

4) Höppner DB 1960, 1347.

5) Germann, Präjudizien, 50.

6) Flume StbJb 1967/68, 93.

chenden Rechtspflicht¹. Legalität und Moralität bilden in unserer Gesellschaft einen jeweils eigenständigen Ordnungsbereich, in welchem sie auf das Verhalten der Menschen bestimmend einzuwirken versuchen². Beide Ordnungsformen können sich zwar gegenseitig überlagern und unterstützen, indem etwa das Recht zur Bewährung autonomer Sittlichkeit beiträgt oder umgekehrt der Rechtsgehorsam durch Motive der Sittlichkeit nicht unerheblich gefördert wird³. Allein aus der Tatsache, daß ein Gesetz den vielfältigen Postulaten der Sittlichkeit widerspricht, darf aber seine Unverbindlichkeit nicht abgeleitet werden. Umgekehrt kann auch aus der bloßen Tatsache, daß ein Gesetz moralisch wünschenswert ist, nicht gefolgert werden, daß es bereits ein Gesetz ist⁴. Man mag daher aus ethischen Gründen

- 1) Anders die Theorien, welche von einem ethisch-philosophischen Rechtsbegriff ausgehen. Sie verstehen das Recht als Summe von Moralgeboten, die sich auf verschiedene Varianten von absoluten Grundnormen, z.B. die Natur, die Vernunft, den Willen Gottes usw. zurückführen lassen; vgl. etwa M.T. Cicero, De legibus, Lib.I Cap.VI § 18, Werke hg. v. C. Orelli, Bd.4, Zürich 1862, 855-924 (860): "Lex est ratio summa, insita in natura, quae iubet ea, quae facienda sunt, prohibetque contraria"; I. Kant, Metaphysik der Sitten, 1. Tl., Metaphysische Anfangsgründe der Rechtslehre (1797), Werke hg. v. W. Weischedel, Bd.4, Darmstadt 1966, 337: "Recht ist der Inbegriff der Bedingungen, unter denen die Willkür des einen mit der Willkür des anderen nach einem allgemeinen Gesetz der Freiheit zusammen vereinigt werden kann."
- 2) Anders die Urformen der Gesellschaft, in denen die verschiedenen Verhaltensordnungen des Rechts, der Moral, der Sitte oder der Religion eine Einheit bildeten.
- 3) Henkel, Rechtsphilosophie, 81 f.
- 4) Vgl. M. Kriele, Recht und Moral und die Problematik der Reinen Rechtslehre: ÖZöR 17 (1967), 382-384 (382); H.L.A. Hart, Recht und Moral. Drei Aufsätze, dt. Ausgabe, Göttingen 1971, 14ff., 20; R. Dreier, Sein und Sollen. Bemerkungen zur Reinen Rechtslehre Kelsens: JZ 1972, 329-335 (333); s.a. BVerfGE 3, 119; 3, 232; 6, 198; 23, 106; sowie E. Stein, Werte und Wertewandel in der Gesetzesanwendung des öffentlichen Rechts: J. Esser/E. Stein, Werte und Wertewandel in der Gesetzesanwendung, Frankfurt/M. 1966, 40-74 (47 f.).

noch so sehr eine wertungsmäßige Gleichbehandlung von Rechtsprechung und Gesetzgebung anstreben. Beim Nachweis einer rechtlichen Gleichwertigkeit können ethische Gesichtspunkte zwar als Indizien für eine Innovationsbedürftigkeit des rechtsdogmatischen Systems¹, nicht aber als alleinige, unmittelbar zwingende Beweismittel für eine Gleichsetzbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung eingesetzt werden.

4. Unterabschnitt: Rechtstheoretische Argumentation

Die wohl umfangreichsten Untersuchungen über das Verhältnis von Gesetzgebung und Rechtsprechung finden sich auf der Ebene der Rechtstheorie, welche in ihrer hier zugrunde gelegten Begrifflichkeit eine "Zusammenschau"² der Strukturen, Funktionen und Gesetzmäßigkeiten des positiven Rechts repräsentiert. Insbesondere fallen in diesen rechtstheoretischen Argumentationsbereich die Stellungnahmen, die das Verhältnis von Rechtsprechung und Gesetzgebung im Rahmen einer juristischen Methodenlehre erörtert haben³.

1) Maihofer, Rechtssoziologie und Rechtstheorie, 273.

2) Theorein (griech.) = schauen.

3) Eine Theorie des Rechts schließt ein metatheoretisches System der Verhaltensweisen und Regeln ein, nach denen die Denkprozesse und Handlungsabläufe für die Gewinnung der Inhaltsaussagen des Rechts durchgeführt werden. Zur Abhängigkeit der metatheoretischen Konzeption von den erkenntnisleitenden Interessen der jeweiligen Rechts-, Staats- und Gesellschaftstheorie vgl. Dreier RT 2 (1971), 42, 49; s.a. Kriele, Rechtsgewinnung, 33 ff.; Kilian, Juristische Entscheidung und EDV, 27; W. Krawietz, Welche Methode lehrt die juristische Methodenlehre?: JuS 1970, 425-432 (425).

§ 20. Rechtstheorie und Steuerrechts- interpretation

Finanzgerichtsbarkeit und Steuergesetzgebung, deren wertungsmäßige Vergleichbarkeit in der vorliegenden Untersuchung im Vordergrund steht, nehmen dabei innerhalb der methodologischen Diskussion prinzipiell keinen anderen Stellenwert ein, als er Rechtsprechung und Gesetzgebung auf anderen Rechtsgebieten zugemessen werden kann.

Das Steuerrecht ist zwar eine vergleichsweise junge Disziplin. Erst 1919 ist es mit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung vereinheitlicht und innerhalb der Gesamtrechtsordnung gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsrecht verselbständigt worden¹. Das Bedürfnis nach methodologischen Erwägungen über das Zusammenwirken von Rechtsprechung und Gesetzgebung hat sich damit für dieses Rechtsgebiet verhältnismäßig spät ergeben. Außerdem weist das Steuerrecht im Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten einen hohen Grad an technischer Positivität auf², weshalb es noch heute von vielen Juristen unter dem Vorwurf der "Rechenhaftigkeit" gemieden und die Darstellung seiner grundlegenden Strukturen im Zusammenhang mit der Gesamtrechtsordnung vernachlässigt wird³. Diese Positivität geht aber bei der derzeit nicht formalisierten Gesetzessprache des Abgabenrechts keinesfalls so weit, daß die Staatsbürger die auf sie entfallende Steuerlast ohne Auslegung

1) RAO v. 13.12.1919, RGBI S.1993.

2) Flume StbJb 1964/65, 68; Fr. Wieacker, Über strengere und unstrenge Verfahren der Rechtsfindung: Im Dienst an Recht und Staat, FS f. W. Weber, Berlin 1974, 421-443 (423).

3) Tipke, Steuerrecht, 2.

der Gesetze berechnen könnten¹. Selbst bei scheinbar eindeutigen Gesetzesbegriffen steht nämlich niemals endgültig fest, ob nicht besondere juristische Gründe ein Abweichen vom gewöhnlichen Sprachgebrauch notwendig machen². Die Steuergesetze bedürfen somit, wie alle anderen Regeln des kodifizierten Rechts, der Auslegung. Sie unterscheiden sich von anderen Gesetzen nur graduell, nicht aber prinzipiell³.

-
- 1) K. Larenz, Fall-Norm-Typus. Eine rechtslogische Studie: Rationalität-Phänomenalität-Individualität, FG f. H.u.M. Glockner, Bonn 1966, 149-164 (162 f.); W. Hassemer, Rechtslehre, Methodenlehre und Rechtsreform: Arth. Kaufmann (Hg.), Rechtslehre. Ansätze zu einem kritischen Rechtsverständnis, Karlsruhe 1971, 27-33 (31); Grund, FS d. BFH, 49. Hins. der Gegenposition vgl. H. Spanner, Der Positivismus im Steuerrecht. Zu einer Kontroverse Ophüls-Flume über den Rechtspositivismus: FR 1970, 365-369 (368); Kl. Adomeit, Juristische Methode: A. Görlitz (Hg.), Handlexikon zur Rechtswissenschaft, München 1972, 217-222 (221): "Einfache" Rechtsanwendung bedarf keiner Methode.
 - 2) D. Jesch, Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht: AöR 82 (1957), 163-249 (177, 179); Engisch, Weltbild, 9 ff., 23 f., 42 f., 147 ff.; vgl. außerdem: P. Bockelmann, Richter und Gesetz: Rechtsprobleme in Staat und Kirche, FS f. R. Smend, Göttingen 1952, 23-39 (23); Sp. Simitis, Zum Problem einer juristischen Logik: Ratio 1960, 52-82 (63 ff.); Arth. Kaufmann, Gesetz und Recht: Existenz und Ordnung, FS f. Erik Wolf, Frankfurt/M. 1962, 367-397 (379); H.H. Rupp, Ermessensspielraum und Rechtsstaatlichkeit: NJW 1969, 1273-1278 (1278); R. Geitmann, Bundesverfassungsgericht und "offene" Normen, Berlin 1971, 91 ff., 116 ff.
 - 3) Dies gilt sogar für Zahlen oder Zeitangaben, und zwar bereits aus dem Grunde, weil die erforderliche Feststellung der Auslegungsbedürftigkeit einen Verstehensvorgang bei dem Gesetzesinterpretieren voraussetzt; vgl. Engisch, Einführung, 218 Anm. 74 a; H.-P. Lemmel, Unbestimmte Strafbarkeitsvoraussetzungen im Besonderen Teil des Strafrechts und der Grundsatz nullum crimen sine lege, Berlin 1970, 58.

Da die Frage des rechts-theoretischen Verhältnisses von Steuergesetzgebung und Finanzrechtsprechung in ihrem Kern mit dem allgemeinen Problem der legislativen und judiziellen Transformation rechtlicher Normen in die gesellschaftliche Wirklichkeit identisch ist, nehmen steuerliche Auslegungsprobleme auch innerhalb der historischen Entwicklung der Methodologie des Rechts keine prinzipielle Sonderstellung ein. Sie können nur im Zusammenhang mit dem geschichtlichen Ablauf der Methodendiskussion des gesamten kodifizierten Rechts hinreichend verstanden und dargestellt werden.

§ 21. Interpretationsmodelle

Bei einem historischen Rückblick auf die verschiedenen Systeme des kontinentaleuropäischen Rechtsbereichs ist zunächst bemerkenswert, daß innerhalb derselben Rechtsordnung fast immer mehrere Methodenlehren nebeneinander vertreten worden sind, deren Anhänger sich gegenseitig zur Überprüfung und zum Ausbau ihrer jeweiligen theoretischen Standpunkte veranlaßt haben. So hat Wieacker nachgewiesen, daß bereits in Rom neben den induktiv-kasuistischen Methoden der großen praktischen Juristen logisch-deduktive Ableitungsverfahren entwickelt wurden, die meist von der Rechtsschule herrührten¹. Auch im mittelalterlichen Rechtsdenken seien analytische und synthetische Figuren nebeneinander getreten und hätten sich eklektisch durchdrungen².

-
- 1) Fr. Wieacker, Zur praktischen Leistung der Rechtsdogmatik: Hermeneutik und Dialektik, FS f. H.-G. Gadamer, Bd.2, Tübingen 1970, 311-336 (322); s.a. D. Nörr, Divisio und Partitio. Bemerkungen zur römischen Rechtsquellenlehre und zur antiken Wissenschaftstheorie, Berlin 1972.
- 2) Wieacker, FS f. Gadamer, Bd.2, 322.

I. Begriffsjurisprudenz und Freirechtsschule

In der rechtsgeschichtlichen Epoche der Neuzeit ist dieser Dualismus auf deutschem Boden in dem Methodenstreit der letzten Jahrhundertwende in Erscheinung getreten, in dem die realistischen Schulen der soziologischen und der Freirechtsjurisprudenz gegen die Begriffs- und Konstruktionsjurisprudenz kämpften¹.

Die Kernthese der realistischen Schulen einerseits bestand darin, daß die Erkenntnis des Rechts mit der Beschreibung der richterlichen Spruchpraxis identisch sei². Die Substanz des Rechts ergab sich danach nicht aus den Normen des Gesetzgebers, sondern erst aus einer Reihe einander entsprechender gerichtlicher Entscheidungen. Kernthesen der Begriffsjurisprudenz andererseits waren das Lückenlosigkeitsdogma und das Subsumtionsideal³. Das Recht wurde danach als ein in sich geschlossenes System von Normen und Begriffen dargestellt, aus welchem jede richterliche Entscheidung vermittle der Logik zu deduzieren war.

Das Richterbild der beiden Extrempositionen bestand dementsprechend darin, daß der Richter nach der Idealvorstellung der Begriffsjurisprudenz wie ein Subsumtionsapparat, eine Urteilsmaschine oder

1) Dreier, Verfassungsinterpretation, 18.

2) H. Isay, Rechtsnorm und Entscheidung, Berlin 1929, 154 ff.; Kriele, Rechtsgewinnung, 63 ff.; vgl. ferner Fr. Wieacker, Privatrechtsgeschichte der Neuzeit. Unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Entwicklung, 2. Aufl. Göttingen 1967, 579 ff.

3) Wieacker, Privatrechtsgeschichte, 433 ff.

ein Deduktionsautomat fungieren sollte¹, bei der Freirechtsschule aber als alleiniger Gestalter des Rechts gefeiert wurde².

II. Interessen- und Wertungsjurisprudenz

Die beiden extremen Standpunkte der Freirechtsschule und der Begriffsjurisprudenz erfreuen sich heute, soweit sie auszufern drohten, nur noch historischer Aufmerksamkeit. Immerhin ist aus ihnen aber als Synthese die Interessenjurisprudenz hervorgegangen, die in ihrer Weiterentwicklung als Wertungsjurisprudenz die gegenwärtige methodologische Praxis unserer Gerichte, namentlich auch die der Finanzgerichtsbarkeit, beherrscht³.

In der geschichtlichen Entwicklung des Steuerrechts wurde das Entscheidungsmodell einer "teleologischen Wertungsjurisprudenz" bereits von Enno Becker, dem Schöpfer der Reichsabgabenordnung, als "Sieg Jherings gegen seine wissenschaftlichen Gegner" proklamiert und als naheliegende Methode für die steuerliche Rechtsgewinnung empfohlen⁴. Becker verfaßte den § 4 RAO 1919, den Vorläufer des § 1 Abs.2 StAnpG, wonach bei der Auslegung der Steuergesetze "die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuerge-

-
- 1) Zu den monarchisch-absolutistischen Hintergründen dieses Richterbildes vgl. R. Marcic, Abriß einer Genealogie des Gewaltenteilungsprinzips: Perennitas, FS f. Th. Michels, Münster 1963, 619-655 (637); Starck VVDStRL 34 (1976), 44 f.
 - 2) Vgl. nur Larenz, Methodenlehre, 20 ff., 64 ff.
 - 3) Dreier, Verfassungsinterpretation, 18. Zur Interessenjurisprudenz im Steuerrecht vgl. Kruse, Steuerrecht, 65 f.
 - 4) E. Becker, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, § 4 Anm. 1 a a.E.

setze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen" waren¹. Die steuerliche Methodenlehre legt dementsprechend noch heute den "Durchgriff" des Interpreten auf die gesetzgeberische Interessenbewertung bzw. auf die im Gesetz enthaltenen Werturteile nahe. Als Instrumentarium nennt sie dem Richter dabei eine begrenzte Anzahl von Auslegungselementen, die nach Möglichkeit alle bei der Interpretation berücksichtigt und verwertet werden sollen. Dies sind im wesentlichen die exegetischen Hilfsmittel der philologischen, der logischen, der systematischen, der historischen, der komparativen, der genetischen und der teleologischen Argumentation sowie das speziell steuerrechtliche Auslegungselement der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise"².

In der Praxis der Gerichte, insbesondere auch in der Finanzgerichtsbarkeit, haben sich diese exegetischen Hilfsmittel weitgehend bewährt. Der Mangel der gegenwärtig geübten Interpretationslehre liegt jedoch darin, daß es keine als verbindlich anerkannte Reihenfolge der vielfältigen Auslegungskriterien gibt. Die judizielle Praxis bedient sich nach Belieben aller Elemente, welche die Auslegungstheorie kennt, und es kann festgestellt werden, daß die Gerichte von Fall zu Fall diejenigen Methoden auswählen, die jeweils zu einem "juristisch befriedigenden" Ergebnis der Auslegung führen. Die Heranziehung der einen oder der anderen Art der Auslegung im Einzelfall erscheint damit willkürlich oder zumindest rational unkontrollierbar und hat der gegenwärtig geübten Praxis des Zusammenwirkens

-
- 1) Die AO 1977, in die das StAnpG aufgenommen worden ist, enthält keine ausdrücklichen Interpretationsregeln mehr.
 - 2) Kruse, Steuerrecht, 68 ff.; Tipke, Steuerrecht, 78 ff.; s.a. Wolff-Bachof, Verwaltungsrecht I, § 28 III c (161 ff.). Hins. weiterer Auslegungselemente vgl. Dreier, Verfassungsinterpretation,

von Richter und Gesetzgeber schon frühzeitig den Vorwurf des "Methodensynkretismus" eingebracht¹. Aus diesem Unbehagen sind in jüngerer Zeit Neuansätze über das Verhältnis von Rechtsprechung und Gesetzgebung entstanden, die im folgenden diskutiert werden müssen.

III. Topik

So hat Theodor Viehweg 1953 die Topik als allgemeinen Grundtypus wissenschaftlicher und interpretatorischer Arbeitsweise analysiert und als brauchbares Modell für die juristische Auslegung proklamiert². Er hat dabei vorgeschlagen, die Auslegungselemente als bloße Problemlösungsansätze, als "Topoi", für die zureichende und konsensfähige Begründung rechtlicher Entscheidungen heranzuziehen³. Der richterliche Rechtsgewinnungsprozeß stellt sich demnach bei Viehweg im wesentlichen so dar, daß er kein deduktiver, sondern ein "induktiver Prozeß Überzeugungskräftiger Entscheidungsfindung"⁴ ist.

1) Vgl. Engisch, Einführung, 82.

2) Th. Viehweg, Topik und Jurisprudenz, 1. Aufl. München 1953; s.a. G. Otte, Zwanzig Jahre Topikdiskussion: RT 1 (1970), 183-197; J. Blühdorn, Kritische Bemerkungen zu Theodor Viehwegs Schrift: Topik und Jurisprudenz: Tijdschrift voor Rechtsgeschiedenis 38 (1970), 269-314; W. Oswald, Topisches und systematisches Denken in der Jurisprudenz: FG f. W. Schönnenberger, Fribourg 1968, 1-20; Bäumlin, Staat, Recht und Geschichte, 27 ff.; H. Ehmke, Prinzipien der Verfassungsinterpretation: VVDStRL 20 (1963), 53-102; Kriele, Rechtsgewinnung, 114 ff.

3) Die Untersuchungen Viehwegs beschränken sich im wesentlichen auf eine deskriptive Analyse des Rechtsgewinnungsprozesses. Die Umsetzung seiner Ergebnisse in eine (präskriptive) juristische Argumentationstheorie steht im Bereich der kontinental-europäischen Rechtstheorie noch aus, vgl. Dreier, Verfassungsinterpretation, 28.

4) Dreier, Verfassungsinterpretation, 28.

Allein diese induktive Ansammlung von Gesichtspunkten, die sich im richterlichen Entscheidungsprozeß gleichwertig und beziehungslos gegenüberstehen, legt aber erneut die Annahme nahe, daß der Richter die Auswahl der ihm maßgeblich erscheinenden "Topoi" willkürlich und zufällig vornimmt. Die Anhänger der Topik haben in diesem Zusammenhang auch bisher nicht angeben können, warum die von ihnen herangezogenen Gesichtspunkte in dem jeweiligen Problemkreis relevant sind und nach welchen Prioritäten sie auszuwählen sind. Ohne diesen Nachweis bleibt aber die Ermächtigung des Richters zur topischen Rechtsfindung, sofern an eine normative Argumentation überhaupt Rationalitätsbedingungen gestellt werden dürfen, unkontrollierbar und intransparent.

IV. Die gegenwärtige Theoriediskussion

Gerade um diese Rationalitätsgrundlagen bemühen sich verstärkt die Entscheidungstheorien, die in jüngster Zeit das Topikmodell abgelöst haben. Dabei ist zunächst bemerkenswert, daß diese Theorien sich in ihren Aussagen im wesentlichen mit den verschiedenen Positionen der neueren allgemeinen Wissenschaftstheorie decken. Die juristische Grundlagendebatte -einschließlich der Methodologie richterlicher Rechtsfindung- partizipiert damit an der allgemeinen wissenschaftstheoretischen Auseinandersetzung über das Verständnis von festgelegten Texten in der jeweiligen Lebenswirklichkeit und über die Begründung praktischer Entscheidungen aus einer objektivierbaren Konvention schlechthin.

Das Spektrum der Rechtsgewinnungstheorien ist dementsprechend fast ebenso breit wie das der allgemeinen Wissenschaftstheorie, und es würde den Rahmen der vorliegenden Untersuchung bei weitem überschreiten, alle institutionalisierten und dogmatisierten Problemlösungstechniken im Hinblick auf ihre Voraussetzungen und Bedingungen kritisch darzustellen. Immerhin lassen sich die vielen methodologischen Ansätze zwei Grundtypen zuordnen, die sich in der gegenwärtigen Theoriedebatte gegenüberstehen und deren wesentliche Strukturen im folgenden aufgezeigt werden sollen. Es sind dies die Positionen der Hermeneutik und der empirisch-analytischen Rechtstheorie¹.

1. Das hermeneutische Entscheidungsmodell

Die Hermeneutik, deren Tradition sich bis in die griechische Philologie zurückverfolgen läßt, hat sich in Deutschland zu Beginn des 19. Jahrhunderts als erkenntnistheoretische Grundlage des geisteswissenschaftlichen Verstehens manifestiert. Sie wurde später von Dilthey zu einer "Kunstlehre des Verstehens schriftlicher Lebensäußerungen"² fortgebildet und sollte im Gegensatz zur erklärenden Methode der Naturwissenschaften die Äußerungen und Werke des menschlichen Geistes aus sich und in ihrem Zusammenhang verständlich machen und auf ihren Sinn abfragen. Ihren Einfluß auf die Rechtswissenschaft verdankt die Hermeneutik vor allem den Arbeiten von Betti und Gadamer, die auch für die Jurisprudenz Verstehen, Auslegung und Anwendung als Bestandteil eines einheitlichen herme-

1) Vgl. Dreier RT 2 (1971), 40.

2) W. Dilthey, Die Entstehung der Hermeneutik: Gesammelte Schriften Bd.5, Leipzig/Berlin 1924, 332 f.

neutischen Vorgangs herausstellten. Allerdings befaßten sich die Untersuchungen von Betti und Gadamer weniger mit der Beschreibung des praktischen juristischen Entscheidungsprozesses. Sie legten vielmehr die allgemeine erkenntnistheoretische Bedeutung der Hermeneutik im juristischen Verfahren dar. Besonders wichtig war dabei die Einsicht, daß die Grundphänomene der Hermeneutik, insbesondere die konstitutive Bedeutung des Vorverständnisses für den Verstehensprozeß (sog. hermeneutischer Zirkel) für die Rechtstheorie fruchtbar gemacht werden können¹. Bedeutsam war weiterhin die Beschreibung und Thematisierung des Menschen im juristischen Entscheidungsprozeß und die damit verbundene Herausstellung des erkenntnistheoretischen Grundanliegens der Hermeneutik, wonach in den Geisteswissenschaften das Objekt der Erkenntnis ein "virtuelles" Subjekt der Wissenschaft, nämlich Ko-Subjekt des Wissenschaftlers ist².

In der juristischen Methodenlehre haben die Erkenntnisse der philosophischen Hermeneutik in zahlreichen Monographien, vornehmlich in den Arbeiten von Esser, Kriele, Müller, Hruschka, Hinderling und Wimmer ihren Niederschlag gefunden³. Den

- 1) Vgl. Betti, Auslegungslehre, 220 ff., 600 ff.; H.-G. Gadamer, Wahrheit und Methode. Grundzüge einer philosophischen Hermeneutik, 3.Aufl. Tübingen 1972, 250 ff. Zum hermeneutischen Zirkel siehe außerdem M. Heidegger, Sein und Zeit, 10. Aufl. Tübingen 1963, 148 ff., 310 ff.; Arth. Kaufmann, Die Geschichtlichkeit des Rechts im Licht der Hermeneutik, FS f. K. Engisch, Frankfurt/M. 1969, 243-273 (272).
- 2) Betti, Auslegungslehre, 228 m.w.N. (Fn.7).
- 3) J. Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2.Aufl. Frankfurt/M. 1972; M. Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, Berlin 1967; Fr. Müller, Juristische Methodik, 2.Aufl. Berlin 1976; J. Hruschka, Das Verstehen von Rechtstexten. Zur hermeneutischen Transpositivität des positiven Rechts, München 1972; H.G. Hinderling, Rechtsnorm und Verstehen, Bern 1971; N. Wimmer, Materiales Verfassungsverständnis. Ein Beitrag zur Theorie der Verfassungsinterpretation, Wien/New York 1971.

verschiedenen Ansätzen dieser Autoren, insbesondere im Hinblick auf die wissenschaftliche Begründbarkeit juristischer Entscheidungen, soll an dieser Stelle nicht nachgegangen werden. Vielmehr interessieren hier in erster Linie die Auswirkungen der Hermeneutikrezeption auf das funktionelle Zusammenwirken von Rechtsprechung und Gesetzgebung im juristischen Entscheidungsprozeß.

Der funktionell-methodologische Ertrag der Hermeneutik bedeutet für dieses Verhältnis, daß sich das Recht mit der wissenschaftstheoretischen Thematisierung des Richters in seinem geschichtsbezogenen Dasein nicht länger in der Form von vorgegebenen, ruhenden Äußerungen des Gesetzgebers darstellt, welche lediglich auf eine "beziehungslos konfrontierte Wirklichkeit"¹ angewandt werden. Lebenssachverhalt und Gesetz bewegen sich vielmehr in einem ständigen Angleichungsprozeß, einem "hermeneutischen Zirkel", aufeinander zu, indem nämlich der konkrete Lebenssachverhalt in seiner rechtlichen Relevanz nur im Hinblick auf die in Betracht kommenden Gesetze, die Gesetze wiederum in ihrem Sinngehalt nur über das Verständnis des Lebenssachverhalts erfaßt werden können.

Innerhalb der rechtswissenschaftlichen Methodendiskussion ist diese Konzeption, wonach die hermeneutische "Applikation" integrierendes Moment jeglicher -auch der richterlichen- Erkenntnis sein soll, nicht ohne Kritik geblieben. Als grundlegendes Defizit wird dabei die Tatsache angesehen, daß es den Vertretern der Hermeneutik trotz vieler Re-

1) E. Denninger, Buchbesprechung: AöR 94 (1969), 333-340 (337).

vidierungs- und Modifizierungsversuche nicht gelungen ist, eine vollständige Wissenschaftstheorie unter Angabe der einzelnen methodischen Schritte zu erstellen und diese Theorie bzw. Metatheorie zu logifizieren¹. Eine solche exakte Logik der Forschung ist bisher nur von den empirisch-analytischen Positionen und in Erklärungsbegriffen ausgearbeitet worden.

2. Empirisch-analytische Verfahrensweisen

Die empirisch-analytische Rechtstheorie ist in ihren Ursprüngen der analytischen Wissenschaftstheorie verpflichtet, die um die letzte Jahrhundertwende entstanden und vor allem dem positivistisch-empiristischen Methodenideal verbunden ist². In der europäischen Rechtswissenschaft ist die analytische Philosophie in verschiedenen wissenschaftstheoretischen Varianten aufgetreten. In England ist sie unter der Bezeichnung "analytical jurisprudence" von Bentham und Austin begründet worden. Sie wird dort im gegenwärtigen Jahrhundert von H.L.A. Hart fortgeführt³. Als ihr wichtigster Vertreter auf dem Kontinent ist Hans Kelsen zu nennen, dessen Werk in seiner grundlegenden Bedeutung für die

-
- 1) Zu einer weitergehenden Kritik vgl. J. Habermas, Der Universalitätsanspruch der Hermeneutik: Hermeneutik und Dialektik, FS f. H.-G. Gadamer, Bd.1, Tübingen 1970, 73-104 (82 f.) (Universalitätsanspruch); dens., Erkenntnis und Interesse. Mit einem neuen Nachwort, Frankfurt/M. 1973, 237 f. (Praxisproblem); dens., Diskussionsbeitrag: Hermeneutik und Ideologiekritik. Mit Beiträgen von K.-O. Apel u.a., Frankfurt/M. 1971, 120 ff. (Problematisierung der Hermeneutik durch vorsprachliche und psychoanalytische Einflüsse).
 - 2) Vgl. als Hauptwerk: K.R. Popper, Logik der Forschung, 5.Aufl. Tübingen 1973.
 - 3) H. Rottleuthner, Richterliches Handeln. Zur Kritik der juristischen Dogmatik, Frankfurt/M. 1973, 15 ff.; R. Dreier, Was ist und wozu Allgemeine Rechtstheorie ?, Tübingen 1975, 8.

Rechtswissenschaft alle jüngeren Ansätze empirisch-analytischer Rechtstheorie übertrifft¹.

Läßt man die zum Teil erheblichen Differenzen zwischen den verschiedenen Spielarten der empirisch-analytischen Theorien außer Betracht, so besteht ihre analoge Intention darin, empirisches Wissen in technische Empfehlungen für die Rechtsfindung umzusetzen und damit normative Aussagen vermittels der sog. Zweck-Mittel-Relation zu gewinnen². Ein Zusammenhang zwischen Recht und Moral wird bei einer solchen "Sozialtechnologie" des Rechts nicht vorausgesetzt. Vielmehr strebt die empirisch-analytische Rechtstheorie eine Strukturtheorie und -metatheorie des Rechts mit dem Ziel an, "die Rechtsordnung als einheitliches Ganzes zu erfassen, das semantische und strukturelle Wesen des Rechts in voller Allgemeinheit zu erkennen und allgemein anwendbare Deutungsschemen des Rechts und des rechtlichen Geschehens zu geben, die als Instrumente

-
- 1) Vgl. dens., Reine Rechtslehre, 2.Aufl. Wien 1960; sowie aus jüngerer Zeit: R. Schreiber, Logik des Rechts, Berlin u.a. 1962, 26 ff.; O. Weinberger, Rechtslogik, Wien/New York 1970, 189 ff.; E.W. Wittkämper, Theorie der Interdependenz. Ein Beitrag zur Reform der Theorie der Rechtsgewinnung durch Öffnung der Rechtswissenschaft zu den übrigen Sozialwissenschaften, Köln u.a. 1971; W. Kilian, Juristische Entscheidung und elektronische Datenverarbeitung, Frankfurt/M. 1974; s. außerdem die Beiträge von L. Phillips und E. v.Savigny in: G. Jahr/W. Maihofer (Hg.), Rechtstheorie. Beiträge zur Grundlagendiskussion, Frankfurt/M. 1971, 315-368 - sowie von O. Weinberger, J. Rödiger, W. Opfermann, L. Phillips, E. v.Savigny in: JbFRSRT 2 (1971), 134-244.
 - 2) Dreier RT 2 (1971), 50; Einzelheiten zur Zweck-Mittel-Relation aus der Sicht der allgemeinen Wissenschaftstheorie s. bei H. Albert, Traktat über kritische Vernunft, 2.Aufl. Tübingen 1969, 173 ff.

zur Bearbeitung jedes Rechtssystems anwendbar wären"¹.

Die prinzipielle Begrenztheit einer Konzeption der Rechtsgewinnung als Sozialtechnologie, als Ableitung technischer Empfehlungen aus empirisch-kausal-gesetzlichem Wissen auf der Grundlage vorgegebener Zwecke, darf freilich nicht übersehen werden. Sie ergibt sich daraus, "daß soziale Technologie die Wahl der Zwecke, zu deren Erreichung sie wissenschaftlich begründete Mittelempfehlungen gibt, nicht selbst wiederum wissenschaftlich zu legitimieren vermag"². Der damit verbundenen Frage der theoretischen Begründbarkeit oberster Zweck- und Wertwahl soll an dieser Stelle ebenfalls nicht nachgegangen werden. Vielmehr interessiert nur die Feststellung, daß sich auch innerhalb der empirisch-analytischen Theorien die gesetzgeberischen und richterlichen Funktionen nicht decken, und daß auch hier zwischen den Rechtsregeln vom Typus des Gesetzes und der individuellen Norm des Richters, der Entscheidung und deren Begründung, unterschieden werden muß.

-
- 1) O. Weinberger, Jurisprudenz zwischen Logik und Plausibilitätsargumentation: Juristische Analysen 1971, 553-574 (554); s.a. H.-W. Schünemann, Sozialwissenschaften und Jurisprudenz. Eine Einführung für Praktiker, München 1976, 42.
 - 2) Dreier RT 2 (1971), 50. Zu einer weitergehenden Kritik vgl. J. Habermas, Diskussionsbeitrag: Th. Adorno (Hg.), Der Positivismusstreit in der deutschen Soziologie, Neuwied/Berlin 1969, 235 ff. (positivistisch halbiertem Rationalismus); Kilian, Juristische Entscheidung und EDV, 22 ff.; H.-P. Schneider, Richterrecht, 122 (Ideologieverdacht); J. Habermas, Erkenntnis und Interesse. Mit einem neuen Nachwort, Frankfurt/M. 1973, 176 (Technokratieverdacht); s.a. K.-L. Kunz, Die analytische Rechtstheorie: Eine "Rechts"-Theorie ohne Recht ?. Systematische Darstellung und Kritik, Berlin 1977.

5. Unterabschnitt: Zusammenfassung und Stellungnahme

Nach dieser Darstellung mag deutlich geworden sein, daß es gegenwärtig weder eine anerkannte Theorie des Rechts noch ein geschlossenes meta-theoretisches Modell gibt, das als allgemeingültige Grundlage für die Beschreibung des Verhältnisses von Rechtsprechung und Gesetzgebung angesehen werden könnte. Es wird deshalb Aufgabe der rechtswissenschaftlichen Grundlagenforschung sein, in der Zukunft geeignetere Modelle der richterlichen Entscheidungsfindung zu entwickeln.

Im Rahmen der vorliegenden Studie kann ein solcher Versuch der erneuten und umfassenden Beschreibung des Rechtsgewinnungsprozesses nicht unternommen werden. Es ist aber sowohl im Hinblick auf die hinreichende Lösung der rechtstheoretisch-methodologischen Frage der Vergleichbarkeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung als auch im Hinblick auf eine rechtstheoretisch-rechtsdogmatische Aussage über die richterliche Rückwirkungsproblematik insgesamt erforderlich, wenigstens dem Grundsatz nach zu dem metatheoretischen Verhältnis von Gesetzgebung und Rechtsprechung Stellung zu nehmen. Die Auseinandersetzung um das Modell der richterlichen Entscheidungsfindung, d.h. der Transformation des Rechts in die gesellschaftlichen Verhältnisse der Gegenwart¹, läuft nämlich parallel zu dem Streit um die Methoden der juristischen Dogmatik, d.h.

1) W. Leisner, Antigeschichtlichkeit des öffentlichen Rechts ?. Zum Problem des evolutionistischen Denkens im Recht: Der Staat 7 (1968), 137-163 (137); P. Häberle, Zeit und Verfassung: ZfP 21 (1974), 111-137 (111).

um die interpretatorische und konstruktive Verarbeitung neuer Problemsachverhalte -und damit auch der richterlichen Rückwirkungsproblematik- mit dem bestehenden dogmatischen Begriffssystem des positiven Rechts.

§ 22. Hermeneutisch-pragmatisches Entscheidmodell als Arbeitsgrundlage

I. Wissenschaftstheoretischer Grundriß

Die Darstellung der neueren theoretischen Ansätze der Hermeneutik und der empirisch-analytischen Verfahrensweisen hat gezeigt, daß es zwischen beiden Positionen erhebliche Unterschiede, aber auch reelle Konvergenzpunkte gibt. Wenn nämlich die erklärenden Verfahrensweisen den nomologischen Hintergrund des Verstehens aufdecken wollen, dann wird damit die Hermeneutik keineswegs verdrängt oder überflüssig. Sie kann bei der richterlichen Rechtsfindung bzw. bei der rechtstheoretischen Hypothesenbildung vor allem eine heuristische Funktion einnehmen. Umgekehrt können sich verstehende Methoden die Forschungstechniken des Erklärens zunutze machen. Es erscheint daher, solange es noch kein geeigneteres rechtstheoretisches Entscheidungsmodell gibt, gerechtfertigt, die Vorteile beider Theorien zu nutzen und den Methodenstreit, ohne sich auf eine Einheitstheorie oder auf einen Methodenpluralismus festlegen zu wollen, auf höherer Ebene aufzuheben. Dies kann -wie in der vorliegenden Untersuchung- z.B. dadurch geschehen, daß ein als grundsätzlich hermeneutisch interpretiertes Zusammenwirken von Rechtsprechung und Gesetzgebung durch empirisch-analytische Methoden ergänzt

wird¹. Innerhalb eines solchen weitergehenden hermeneutisch-pragmatischen Diskursansatzes ist es möglich, auch psychische und praxisbezogene Hintergründe hinreichend zu berücksichtigen, die Ergebnisse der sprachanalytischen Disziplinen für den Prozeß der Rechtsfindung fruchtbar zu machen und den Vorgang der Vermittlung gesetzgeberischer Tradition mit den reformatorischen Momenten einer sich stets wandelnden Rechtsgemeinschaft mit allen derzeit zur Verfügung stehenden erkenntnistheoretischen Mitteln zu umschreiben.

II. Gesetzgebung und Rechtsprechung im hermeneutisch-pragmatischen Modell

Gesetzgebung und Rechtsprechung stehen innerhalb einer solchen "Theorie der Praxis der Rechtsanwendung"² in einem Verhältnis der Ergänzung bzw. der Polarität³. Sie haben gemeinsam Anteil an der

- 1) Zu den derzeitigen Möglichkeiten und Grenzen empirisch-analytischer Verfahren vgl. W. Kilian, Juristische Entscheidung und EDV, 1 f.; Kl. Hopt, Finale Regelungen, Experiment und Datenverarbeitung in Recht und Gesetzgebung: JZ 1972, 65-75 (68 ff.) - sowie die Literaturberichte zur Rechtsinformatikforschung bei H. Fiedler, Rechtsinformatik und juristische Tradition: FS f. H. Welzel, Berlin/ New York 1974, 167-184; J. Schneider, Literatur zur Rechtsinformatik: JZ 1974, 318-322.
- 2) Esser, Vorverständnis, 7.
- 3) In diesem Verhältnis werden nicht nur die richterlichen Entscheidungen durch die Regeln des Gesetzgebers programmiert. Auch der Gesetzgeber greift bei der Neuregelung von Lebenssachverhalten auf die Ergebnisse der Rechtsprechung zurück; vgl. Esser, Vorverständnis, 190. Die Annahme, nach der die bisherige Rechtsprechung in den Willen des Gesetzgebers aufgenommen und damit bindend sei, erweist sich aber in den meisten Fällen als nicht überprüfbar und damit als Scheinbegründung; vgl. A. Spitaler, Die grundsätzliche Stellung des Bundesfinanzhofs zu Auslegungsfragen: FR 1961, 214-216 (216); Ecker JZ 1969, 478.

Verwirklichung des Rechts in der gesellschaftlichen Realität - das Gesetz, indem es bestimmte typische Fälle und Fallgruppen vorentwirft und mit Rechtswirkungen ausstattet, und die Rechtsprechung, indem sie aus diesen gesetzlichen Entscheidungsmustern für die Sachverhalte der Lebenswirklichkeit eine Entscheidung trifft, die auf Rechtssicherheit und Gerechtigkeit ausgerichtet ist. Gesetzgeber und Richter tragen so beide zur Entstehung von Normativität bei. Sie schaffen beide Rechtssätze, d.h. Sollenssätze in abstrakter bzw. in konkreter Form¹, und schließlich sind auch beide gleichermaßen Erkenntnisgrund dafür, was in unserer Gesellschaft als Recht angesehen werden kann².

- 1) Häufig werden die konkreten Sollenssätze den Entscheidungen als Leitsätze vorangestellt und durch besonderen Hinweis hervorgehoben, z.B. "Der Große Senat hat folgende Rechtssätze beschlossen"; kritisch dazu Th. Rasehorn, Im Paragraphenturm. Eine Streitschrift zur Entideologisierung der Justiz, Berlin/Neuwied 1966, 33 ff.; Fr. Werner, Über Tendenzen der Entwicklung von Recht und Gericht in unserer Zeit, Köln u.a. 1971, 139-155 (153).
- 2) Eine Gleichsetzung von Rechtsprechung und Gesetzgebung über die Begriffe der Rechtsnorm, des Rechtssatzes und der Rechtsquelle ist aber gerade wegen der Mehrdeutigkeit dieser Begriffe, d.h. wegen des verschiedenen Stellenwerts von Rechtsprechung und Gesetzgebung innerhalb dieser Begriffe nicht möglich; vgl. aber die entsprechenden Versuche über den Rechtsnormbegriff: Zippe- lius NJW 1964, 1986; G. Schmidt, Die Übergangs- regelung der Steueränderungsgesetze 1965 und 1966 für die Berechnung von Veräußerungsgewinnen bei unentgeltlich erworbenen wesentlichen Beteiligun- gen: GmbH-Rdsch 1968, 34-39 (38); Fr. Cordier, Inhalt und Tragweite des Begriffs "rechtsprechen- de Gewalt": NJW 1967, 2141-2145 (2141); - über den Begriff des Rechtssatzes: Buchner, GS f. Dietz, 180; P. Bockelmann, Referat zum Thema "Zeitliche Geltung, Zeit der Tat": Niederschriften über die Sitzungen der Großen Strafrechtskommission, 3.Bd., Allg. Teil, Bonn 1958, 288-293 (289); - über den Rechtsquellenbegriff: Jaenke, Rechtssicherheit, 60; Knittel, Rückwirkung, 20 f.; A.J. Merkl, Ge- setzesrecht und Richterrecht: H. Klecatsky u.a. (Hg), Die Wiener Rechtstheoretische Schule, Frank- furt/M. u.a. 1968, 1615-1624 (1617).

Trotz dieser wechselseitigen Bezogenheit bleiben sie aber in ihrer Entscheidung autonom, d.h. sie besitzen einen selbständigen Aufgabenbereich, in welchem sie kraft eigenverantwortlicher Funktionalität an der Verwirklichung ihrer gemeinsamen Aufgabe beteiligt sind¹. Auf der einen Seite erweist sich nämlich das Gesetz als ein notwendigerweise unfertiges, zweckgebundenes und zielgerichtetes Entscheidungsprogramm, als Inbegriff von Sätzen einer potentiell-abstrakten Normativität, welche erst durch Akte besonderer Organe in Sätze der real-konkreten Normativität umgesetzt werden kann².

-
- 1) Auch die sog. authentische Interpretation des Gesetzgebers gehört dem Bereich der Legislative an. Die Entscheidungen der Gerichte können daher nicht mit der authentischen Interpretation gleichgesetzt werden; a.A. Zweigert/Kötz BB 1969, 454; Ecker JZ 1969, 477.
 - 2) Arth. Kaufmann, Die "ipsa res iusta" - Gedanken zu einer hermeneutischen Rechtsontologie: FS f. K. Larenz, München 1973, 27-40 (37); ders., Das Recht im Spannungsfeld von Identität und Differenz. Meditationen über ein unauslotbares Thema: Recht als instrument van behoud en verandering, FG f. J.J. van der Ven, Deventer 1972, 65-74 (73). Insofern zeigen sich in unserem Rechtskreis wesentliche Unterschiede zum US-amerikanischen Rechtsentstehungsprozeß, bei dem hermeneutische Rückbindungen der Rechtsprechung an gesetzliche Entscheidungsprogramme weitgehend fehlen. Rechtsvergleichende Untersuchungen über das Verhältnis von Gesetz und Rechtsprechung haben daher nur bedingten Wert, obwohl sich das Präzedenziensystem des Common-law-Bereichs und das Kryptoprazedenziensystem des kontinental-europäischen Rechtsbereichs einander nähern; ebenso E. Rabel, Deutsches und amerikanisches Recht: RabelsZ 16 (1951), 340-359 (345); Dreier, FS f. H.J. Wolff, 9 Fn.24. Vgl. zum Common-law-Bereich: W. Friedmann, Recht und sozialer Wandel, dt. Ausgabe, Frankfurt/M. 1969, 33 ff.; J.E. Scholtens, Die Rechtsprechung als Rechtsquelle. Eine dogmengeschichtliche Studie: DRiZ 1959, 167-170 (169); M. Weiss, Die Theorie der richterlichen Entscheidungstätigkeit in den Vereinigten Staaten von Amerika, Frankfurt/M. 1971. Beachtenswert sind allerdings Studien zum Richterrecht für kodifi-

Fortsetzung der Fußnote auf der nächsten Seite !

Auf der anderen Seite ist es Aufgabe des Richters, im "hermeneutisch-pragmatischen" Rückgriff auf die sachbestimmten Ordnungsmodelle des Gesetzgebers die konkrete Rechtsnorm, die jeweilige Entscheidung für die Gegebenheiten seiner Zeit und seiner Gesellschaft zu finden. Er wird damit neben dem Gesetz zu einer der Hauptinstanzen für die Umwandlung geschichtlich fortschreitender gesellschaftlicher, und damit sozialer, politischer¹ und

Fortsetzung von Fußnote 2 der vorangegangenen Seite:

katorische Rechtsordnungen außerhalb der Bundesrepublik Deutschland, z.B. für Italien: M. Cappelletti/J.H.Merryman/J.M. Perillo, The Italian Legal System, Stanford 1967, 240 ff; für Frankreich: Wieacker, Gesetz und Richterkunst, 3; für die Schweiz: M. Imboden, Normkontrolle und Norminterpretation: Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit, FS f. H. Huber, Bern 1961, 133-150 (143 ff.); für die Niederlande: Scholtens DRiZ 1959, 170; für die Deutsche Demokratische Republik: Schefold NJW 1973, 125; Dütz ZJP 1974, 381; für Schweden, Dänemark, Norwegen: Germann, Präjudizien, 13; für Spanien, Ungarn: I. Zajtay, Begriff, System und Präjudiz in den kontinentalen Rechten und im Common Law: AcP 165 (1965), 97-114 (103 ff.); für Japan: Z. Kitagawa, Rechtssoziologisches zum Problem- und Systemdenken im japanischen Vertragsrecht: FS f. K. Larenz, München 1973, 305-328 (305 ff.); für Nationalchina: Y.-Sch. Weng, Die Stellung der Dritten Gewalt im Verfassungsrecht der Republik China: JöR 21 (1972), 639-662.

- 1) Dies wird häufig noch bestritten, vgl. Flume, Vdhlg. 46. DJT II/K, 26; Birke, Richterliche Rechtsanwendung, 21; Fischer, Weiterbildung des Rechts, 32; H.H. Klein, Richterrecht und Gesetzesrecht: DRiZ 1972, 333-338 (338 Fn.80); wie hier aber Esser, Vorverständnis, 199 f.; Rüthers, Unbegrenzte Auslegung, 474 f.; Schefold NJW 1973, 125. Die Kontroverse gründet sich wohl darauf, daß die Frage nach der politischen Funktion der Rechtsprechung auf verschiedene Bezugssysteme gerichtet ist. Hier bezieht sie sich auf das politische System im ganzen (politeia), d.h. auf "alle Interaktionen, die ihrem Sinne nach dazu beitragen, daß kollektiv bindende Entscheidungen hergestellt werden" (N. Luhmann, Funktionen der Rechtsprechung im politischen System: Dritte Gewalt heute ?, Schriften der Evangelischen Akademie in Hessen und Nassau, Heft.84, 7 f.).

moralischer Vorstellungen in das System des positiven Rechts¹.

- 1) Die Literatur zum Richterrecht ist kaum übersehbar. Eine Auswahl des älteren Schrifttums enthält die Arbeit von R. Lautmann, Freie Rechtsfindung und Methodik der Rechtsanwendung, Diss. iur. Würzburg 1967. Ausführliche Nachweise finden sich außerdem bei Engisch, Einführung, 234 f. Anm. 115 a; H.-P. Schneider, Richterrecht, 41-55; H.-G. Hinderling, Rechtsnorm und Verstehen, Bern 1971, XIV-XIX; R. Dreier/Fr. Schwegmann (Hg.), Probleme der Verfassungsinterpretation. Dokumentation einer Kontroverse, Baden-Baden 1976, 329-341 (Verfassungsinterpretation). Zur Finanzgerichtsbarkeit vgl. insb. E. Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze: StuW 1924, 145-180; dens., Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919: StuW 1924, 1005-1036; dens., Rechtsgestaltung durch Gesetz und durch Rechtsprechung bei werdendem Recht - Legung der Grundlagen durch Gesetz; Ausbau durch die Rechtsprechung: StuW 1933, 1217-1224; W. Friedrich, Der Bundesfinanzhof: BB 1950, 709-712; dens., Ist der BFH Richter oder Gesetzgeber?: DB 1960, 705; dens., Der Bundesfinanzhof und das Gesetz: BB 1960, 1177-1178; R. Thiel, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfortbildung: StbJb 1963/64, 161-205; K. Leiber, Die Rechtsschöpfung des Bundesfinanzhofs, Diss. iur. Köln 1964; H. Paulick, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, GS f. A. Spitaler, Köln 1965, 165-193; Br. Gast, Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen, Düsseldorf 1957; W. Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972; H. v. Wallis, Zur Methode steuerlicher Rechtsprechung: JbFStR 1972/73, 11-30; dens., Das Verhältnis von Gesetz und Rechtsprechung im Steuerrecht: DStZA 1973, 58-60; W. Flume, Gesetz und Richterspruch: StuW 1974, 188-191; H.W. Kruse, Über Richterrecht: DStZA 1975, 373-378. Zum Standpunkt des Bundesfinanzhofs zur Auslegung vgl. U. Niemann/Cl.-D. Hahnhäuser/W. Osierski/E. Janssen/G. Thoma, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Auslegung: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, GS f. A. Spitaler, Köln 1965, 223-336.

§ 23. Rechts-theoretisch-rechtsdogmatische Neuformulierung des Rückwirkungsverbots

I. Die "Lücke" in der Rückwirkungs- dogmatik

Für das Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung bedeutet diese jeweilige Programmierungs- und Entscheidungsautonomie von Gesetzgeber und Richter, daß der Richterspruch auch unter methodologischen Gesichtspunkten nicht "unmittelbar" unter das Prinzip der Nichtrückwirkung von Gesetzen "subsumiert" werden kann. Allein die §§ 176 AO, 22 Abs.3 Satz 2 und 3 BewG, 16 Abs.2 Satz 2 und 3 VStG und 17 Abs.2 Nr.2 GrStG lassen in begrenztem Umfang ein Urteil über den vorgegebenen Problemsachverhalt -Orientierung des Steuerpflichtigen an den Wertungsmaßstäben finanzgerichtlicher Entscheidungen mit anschließender anderweitiger Bewertung seiner Dispositionen auf Grund einer neuen Rechtsprechungserkenntnis- zu. Er unter-sagt es der Finanzverwaltung, in bestimmten Fällen die Berichtigung von Steuerbescheiden auf eine Änderung der Rechtsprechung zu stützen.

Die Steuerbürger werden damit in ihrem Streben nach Rechtssicherheit weitgehend enttäuscht. Einerseits nimmt der Gesetzgeber nicht länger die Position eines allumfassenden Rechtssetzungs- und Rechtssicherheitsgaranten ein, wie sie ihm nach dem gesetzessystematischen Rechtsbild der Jahrhundertwende zugeschrieben wurde¹. Andererseits ergibt sich für den Bürger mit der Anerkennung einer Teil-

1) Esser, FS f. Rittler, 17.

nahme des Richters am Prozeß der Rechtsentstehung ein dem Gesetzespositivismus fremdes, aus Gründen der Rationalisierbarkeit aber notwendiges¹ Bedürfnis nach einer Orientierung an der richterlichen Kasuistik, dessen rechtliche Schutzwürdigkeit aber mit dem bestehenden System der Dogmatik unvereinbar erscheint.

Wissenschaft und Rechtsprechung haben frühzeitig diese Notlage erkannt, in welche die Steuerpflichtigen und ihre Berater durch die Beschränkung der Rechtssicherheitsgarantien auf die Regelungen des Gesetzgebers geraten mußten². Sie zeigten sich daher in vielen Fällen bereit, dem Sicherheitsbedürfnis des Bürgers in größerem Umfang entgegenzukommen und auch der Rechtsprechung stabile, berechenbare Momente zuzusprechen. Eine ausreichende Begründung der Übertragung der Rechtssicherheitsgarantien auf das richterliche Handeln ist aber bisher unter dem Blickwinkel eines primär hermeneutischen Rechtsverständnisses³ nicht gefunden worden. Sie scheint nicht möglich zu sein, "ohne das gesamte Rechtssystem durcheinanderzubringen"⁴.

II. Rechtstheoretische Möglichkeiten der "Lückenschließung"

Eine solche Annahme der absoluten Unvereinbarkeit neuer rechtlicher Problemlagen mit den bisher an-

-
- 1) H. Westermann, Wesen und Grenzen der richterlichen Streitentscheidung im Zivilrecht, Münster 1955, 22 Fn.21.
 - 2) Hinsichtlich einzelner Auswirkungen dieser Situation vgl. Herschel JZ 1967, 733: Hemmung der Entschlußkraft, Gewissensnot, überflüssige Prozesse usw.
 - 3) Zu einem induktiv-analytischen Lösungsversuch vgl. Kriele, Rechtsgewinnung, 243 ff.
 - 4) Ossenbühl DÖV 1972, 33. Vgl. auch Tröndle, FS f. Dreher, 117, 136, der deshalb von einem unlösbaren Scheinproblem spricht.

erkannten Teilen des jurisprudentiellen Lehrgebäudes ist aber nur bedingt richtig. Sie geht von der überholten Vorstellung aus, daß alle denkbaren neuen Erkenntnisse, Figuren und Entwicklungen auf dem Gebiet des Rechts aus einem geschlossenen dogmatischen System abgeleitet werden können.

Heute ist allgemein anerkannt, daß das System der Rechtsdogmatik -die Sinneinheit festgelegter Wahrheiten über den Inhalt des Rechts- an der Seinsweise des Rechts teilnimmt, d.h. ebenso wie das Recht selbst für die geschichtlich fortschreitenden Erfahrungen und Erkenntnisse offenbleiben und zuverlässige, unabdingbare Regeln für die Gestaltung zeitnahe menschlicher Gemeinschaftsbeziehungen liefern muß¹.

In methodologischer Sicht bietet sich für diese zeitnahe Regeneration und Modifikation des dogmatischen Systems dasselbe breite Spektrum wissenschaftstheoretischer Konzeptionen an, welches bereits als Hilfsmittel des Richters bei der Transformation außerrechtlicher Gesichtspunkte in den Wirkungsbereich des Gesetzes diskutiert worden ist. Auch in der Rechtswissenschaft geht es nämlich um die Stabilität vorhandener Regeln -wenngleich wissenschaftlich dogmatisierte Regeln nicht "verbindlich" wie Gesetze sind- und um die Erhaltung einer Flexibilität für die Ausformung dieser Regeln im Kontext einer sich stets verändernden gesellschaftlichen Wirklichkeit. Es erscheint daher angebracht, auch bei der weiteren rechtsdogmatisch-rechtstheoretischen Erörterung des richterlichen Rückwir-

1) Vgl. nur Cl.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz. Entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969, 63.

kungsproblems nach dem Entscheidungsmodell einer pragmatischen Hermeneutik vorzugehen.

III. Argumente für die Neuformulierung des Rückwirkungsverbots

Bei der praktischen Anwendung dieser rechtstheoretischen Überlegungen auf den Problemsachverhalt einer rückwirkenden Änderung der Finanzrechtsprechung ergibt sich zunächst der bereits dargelegte Befund, daß das traditionelle Gefüge der positiven Rechtsordnung -mit Ausnahme der Sonderregelung der §§ 176 AO, 22 Abs.3 Satz 2 und 3 BewG, 16 Abs.2 Satz 2 und 3 VStG und 17 Abs.2 Nr.2 GrStG- keine Bewertungsmuster anbietet, aus denen die Antwort auf den gesamten Fragenkomplex einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung abgelesen werden könnte. Für eine Aufhebung dieses Regelungsdefizits, dieser "Lücke" im herkömmlichen methodologischen Sinne, spricht aber eine Vielzahl positiv-rechtlicher, rechtssoziologischer und ethisch-rechtspolitischer Argumente, welche eine hermeneutisch-prägnantische Regeneration und Modifikation des bestehenden dogmatischen Systems, insbesondere der dort manifestierten Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen nahelegen.

Die eingeschränkte Zulässigkeit der Rückwirkung von Gesetzen rechtfertigt sich nach dem dargelegten verfassungsrechtlichen Vorverständnis daraus, daß dem Bürger für die Vergangenheit ein unabdingbares Maß an Orientierungs- und Realisierungssicherheit nach Maßgabe der geltenden Gesetze gewährleistet wird (echte Rückwirkung), bzw. daß

schutzwürdige Positionen auch in Zukunft unangestastet bleiben, die im Vertrauen auf die bisherige Gesetzeslage geschaffen worden sind (unechte Rückwirkung). Eine rechtstheoretisch-rechtsdogmatische Umformulierung und Umstrukturierung der Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen hat demnach -im Hinblick auf die Rechtsprechung- dort anzusetzen, wo der Rechtsprechung entsprechende Berechenbarkeits- und Durchsetzbarkeitskriterien für die Vergangenheit bzw. für die Zukunft zugesprochen werden können.

1. Positiv-rechtliche Argumente

Entscheidende Argumente für die Notwendigkeit, den Umfang und die Möglichkeiten einer aktualitätsbezogenen Umbildung und planmäßigen Öffnung des Rechtsstaatsprinzips für die Rechtsprechung (echte Rückwirkung)¹ bzw. für einen zukunftsbezogenen Dispositionsschutz bei Rechtsprechungsänderungen (unechte Rückwirkung) finden sich dabei bereits in mannigfachen Sachzusammenhängen des positiven Rechts. Allerdings sprechen diese Argumente ausschließlich für einen besonderen Stellenwert der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Hinblick auf eine mögliche Neuformulierung des Rückwirkungsverbots.

1) Zur Wandlungsfähigkeit und zu den bisherigen Wandlungen des Rechtsstaatsprinzips vgl. U. Scheuner, Neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland: Hundert Jahre deutsches Rechtsleben, FS z. 100-jährigen Bestehen des Deutschen Juristentages 1860-1960, Bd.2, Karlsruhe 1960, 229-262 (248 ff.). Zu einem systemtheoretischen Ansatz der Wandlung des Rechtsstaats vgl. N. Luhmann, Gesellschaftliche und politische Bedingungen des Rechtsstaates: ders., Politische Planung. Aufsätze zur Soziologie von Politik und Verwaltung, Opladen 1971, 53-65.

So glaubten bereits die Verfasser des Grundgesetzes, dem rechtsstaatlichen Postulat einer für alle Bürger einheitlichen Finanzrechtsprechung durch den Auftrag zur Errichtung eines obersten Steuergerichts Rechnung tragen zu müssen, Art.95 Abs.1 GG¹. Auch die Vorschriften über die Grundsatz- und Divergenzrevision, § 115 Abs.2 Nr.1 und Nr.2 FGO, über die Anrufung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, § 11 Abs.3 und Abs.4 FGO, und über die Anrufung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes, § 2 Abs.1 RspREinhG, sollten die hervorragende Stellung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung für eine einheitliche Anwendung des Rechts zum Ausdruck bringen. Eine große dogmatische Bedeutung kommt der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung außerdem bei der Auslegung des § 839 BGB zu, wo ihre Nichtbeachtung zur Amtspflichtverletzung führen kann. Innerhalb der Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung tritt die höchstrichterliche Rechtsprechung dogmatisch als "gesetzesvertretender" Maßstab für die Gewinnermittlung und -abgrenzung auf, und schließlich wird auch die Nichtbeachtung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs als Revisionsgrund nach § 118 Abs.1 Satz 1 FGO angesehen².

-
- 1) Neufassung auf Grund Gesetzes v. 18.6.1968, BGBl I, 657 -inhaltlich übereinstimmend mit dem bis dahin geltenden Art.96 Abs.1 GG-; vgl. auch BVerfGE 34, 287 f.
 - 2) Kriele, Rechtsgewinnung, 247 ff.; Schlüter, Obiter dictum, 40 f.; vgl. in diesem Zusammenhang auch BFHE 101, 13 (Beschränkung einer mehrmaligen Anrufung des Großen Senats in derselben Rechtsfrage).

2. Rechtssoziologische Argumente

Im Bereich der sozialen Strukturen des Rechts bestehen ebenfalls Differenzen zwischen den tatsächlichen gesellschaftlichen Bedingtheiten der Dogmatik und der tatsächlichen gesellschaftlichen Wirkksamkeit des Rechts¹. Auch hier widersprechen sich die scheinbare dogmatische Unmöglichkeit einer Aufnahme der Rechtsprechung in die Ordnungszusammenhänge der Nichtrückwirkung von Gesetzen und die tatsächlichen Übungen und Überzeugungen der Rechtsgenossen, welche sich bei ihren Dispositionen weitgehend auf die Rechtsprechung verlassen.

Höchststrichterliche Entscheidungen nehmen dabei ebenfalls eine besondere Stellung ein. Sie bestimmen das Entscheidungsverhalten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater, indem sie als Orientierungsmodelle für ein rationales, rechtlich angemessenes Handeln akzeptiert und als Bestandteil der Motivationsstruktur bei der Steuerung des tatsächlichen Verhaltens eingesetzt werden². Daneben üben sie eine maßgebende Wirkung auf die unteren Gerichte und auf die Finanzverwaltung aus, welche sich aus Gründen der Verfahrensökonomie, d.h. zur

-
- 1) Zur Bedeutung der gesellschaftlichen Wirklichkeit als Korrekturfaktor des dogmatischen Systems vgl. Starck JZ 1972, 613 f.; Kruse, Richterrecht, 5 ("Die faktische Geltung ist ... der erste Schritt zur normativen Geltung").
 - 2) Vgl. Henkel, Rechtsphilosophie, 443 f.; Kriele, Rechtsgewinnung, 243, 255 f., 262 ff.; Larenz, FS f. Schima, 249; W. Geiger, Bindungen der Verwaltung, 122 ff.; G. Thoma, Der Bundesfinanzhof und die Betriebswirtschaftslehre: 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, FS d. BFH, Bonn/München 1968, 105-125 (113 f.); Germann SchZStr 49 (1935), 263.

Vermeidung einer Flut von Rechtsmitteln, den Entscheidungen der übergeordneten Instanz anschließen¹. Schließlich greifen sowohl die Finanzgerichte als auch der Bundesfinanzhof selbst auf präjudizielle Entscheidungsmuster zurück, um sich bei ihrer Argumentation zu entlasten². Für den Bürger bedeuten diese tatsächlichen Verhaltensweisen der Gerichte die zusätzliche Sicherheit, daß er sich nicht nur an der höchstrichterlichen Rechtsprechung orientieren kann, sondern daß sein an ihr ausgerichtetes Handeln auch die entsprechende rechtliche Wertung und Durchsetzbarkeit erlangt.

3. Ethisch-rechtspolitische Argumente

Neben diesen praktischen Gesichtspunkten gibt es auch Argumente der Gerechtigkeit und der Rechtsvernunft (ethisch-rechtspolitische Argumente³), welche für eine Modifizierung der Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen im Hinblick auf die Judikative sprechen.

Jedes sinnvolle menschliche Handeln setzt Ordnungskriterien voraus, die für einen bestimmten

- 1) Lüderitz, Recht von anonymen Richtern ? : AcP 168 (1968), 329-350 (330).
- 2) Zum soziologischen Hintergrund des Begriffs der "Entlastung" vgl. A. Gehlen, Mensch und Institution: ders., Anthropologische Forschung, Reinbek 1961, 70 ff.; A. Schelsky, Zur soziologischen Theorie der Institution, Düsseldorf 1970, 9 ff. Luhmann verwendet in seiner Systemtheorie den entsprechenden Terminus einer "Reduktion von Komplexität", vgl. dens., Legitimation durch Verfahren, 164; dens., Vertrauen, 7 f., 23 ff.
- 3) R. Dreier, Die rechtsphilosophische Dimension der Rechtswissenschaft in ihrer Auswirkung auf die Rechtsprechung: Th. Würtenberger (Hg.), Rechtsphilosophie und Rechtspraxis, Frankfurt/M. 1971, 27-35 (29).

Zeitraum identisch bleiben müssen¹. In der Seinsordnung des Rechts vermögen die Gesetze diese existentielle Bedingung der "Gewißheit" nur unzureichend zu erfüllen². Es erscheint daher angemessen, das elementare Sicherheitsbedürfnis des Menschen in größerem Umfang zu berücksichtigen und dem Bürger in seiner Entscheidungsnot durch die Ausdehnung der Rechtssicherheitsgarantien entgegenzukommen.

Als zusätzliche Kriterien der Gewißheit bieten sich dabei neben den Gesetzen die höchstrichterlichen Entscheidungen an, womit nicht nur unter positivrechtlichen und rechtssoziologischen Aspekten, sondern auch unter den Gesichtspunkten der Gerechtigkeit und Vernünftigkeit des Rechts ein "Regelungsdefizit" im Gefüge der Dogmatik beseitigt werden könnte³.

§ 24. Rückblick und Folgerungen

Normative, soziologische und ethisch-rechtspolitische Gesichtspunkte bieten damit in ihrer Eigenständigkeit, in ihrer wechselseitigen Ergänzung und bei einem hermeneutisch-pragmatischen Rückgriff auf die entsprechenden Wertungsstrukturen im bisherigen dogmatischen Verständnis des Rückwirkungsphänomens Anlaß, dieses Phänomen zu über-

-
- 1) Kirchhof, FG f.d. BVerfG, Bd.2, 56; Kisker VVDStRL 32 (1974), 161 ff.
 - 2) Zippelius, Wesen des Rechts, 127; R. Marcic, Der Thermostat der Gesellschaft: FS f. H. Schmitz, Wien/München 1967, Bd.2, 102-118 (113).
 - 3) Vgl. dazu W. Weischedel, Recht und Ethik. Zur Anwendung rechtsethischer Prinzipien in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, Karlsruhe 1956, 35; Maihofer, Rechtssoziologie und Rechtstheorie, 252, 273 ff.; Eichler, Vertrauen, 4 ff.

denken und in seinem überlieferten dogmatischen Gehalt "aufzufrischen".

Die Regeln über die echte und unechte Rückwirkung von Gesetzen brauchen dabei nicht völlig preisgegeben zu werden. Sie gewähren dem Bürger Schutz in dem Umfang, in dem der Gesetzgeber an der Gestaltung der Rechtsordnung teilnimmt, d.h. ein sinnvolles individuelles und gesellschaftliches Handeln zu steuern und zu bewerten vermag. Zusätzlich kommt aber auch der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Aufgabe zu, eine Basis für rational einsichtige Empfehlungen und Vorhersagen auf dem Gebiet des Rechts zu begründen¹.

Die entsprechende Absicherung dieser Prognosebasis durch eine Aufnahme der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung in die Ordnungszusammenhänge der Nichtrückwirkung ist damit angezeigt, die hermeneutisch-pragmatische Revision der überkommenen Dogmatik im Hinblick auf ein grundsätzliches Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung gerechtfertigt. Im Ergebnis werden so die abstrakten Vertrauensmaßstäbe des Gesetzes durch konkrete Garantien der "res iudicata" verwirklicht und ergänzt², womit diese konkreten Maßstäbe nicht nur eine faktische Gegebenheit darstellen, sondern durch ihre Aufnahme in neu formulierte Regeln über die Nichtrückwirkung auch eine rechtlich-dogmatische Autorität im juristischen Argumentationsprozeß erhalten³.

1) H. Westermann, Interessenkollisionen und ihre richterliche Wertung bei Sicherungsrechten an Fahrnis und Forderungen, Karlsruhe 1954, 6; Fr. Salditt, Über den "möglichen Wortsinn" des Entnahmetatbestandes: Stuw 1974, 61-67 (66).

2) Dando, FS f. Heinitz, 38 f.

3) Zweigert/Kötz sprechen von einer "neuen Regel des materiellen Rechts"; vgl. dies. BB 1969, 455.

DRITTER TEIL: THEORETISCHE EINZELPROBLEME UND
PRAKTISCHE DURCHFÜHRBARKEIT DES VERBOTS
RÜCKWIRKENDER RECHTSPRECHUNGSÄN-
DERUNG

Der Nachweis darüber, daß die Regeln über die Nicht-
rückwirkung von Gesetzen auch auf die Rechtspre-
chung anwendbar sind, stellt allerdings nur den
ersten Schritt zu einer umfassenden Theorie nicht-
rückwirkender Rechtsprechungsänderungen dar. Neben
dieser grundsätzlichen Erkenntnis ergibt sich näm-
lich in der weiterführenden theoretischen und prak-
tischen Diskussion eine große Zahl von theoreti-
schen Einzelproblemen, die den Ausbau bzw. die Ein-
schränkung der neuen Erkenntnis erforderlich ma-
chen¹. Außerdem sind die Möglichkeiten aufzuzeigen,
mit denen die erschlossenen theoretischen Erkennt-
nisse in der Rechtspraxis verwirklicht werden kön-
nen.

§ 25. Modifikationen des Verbots rückwirkender
Rechtsprechungsänderung nach förmlichen
und inhaltlichen Kriterien der bis-
herigen Rechtsprechung

Besondere Einschränkungen des allgemeinen Verbots
rückwirkender Rechtsprechungsänderung können sich

-
- 1) Dabei kann nur auf die Probleme eingegangen wer-
den, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der
Rückwirkungsfrage stehen. Mit dem Nachweis der
grundsätzlichen Vergleichbarkeit von höchst-
richterlicher Rechtsprechung und Gesetzgebung können
daneben noch viele andere -bisher ungelöste-
Einzelprobleme bewältigt werden, etwa die Bindung
der Staatsanwaltschaft gem. § 152 Abs.2 StPO an
die Rechtsprechung, die Amts- und Notarhaftung
bei Nichtbeachtung der höchstrichterlichen
Rechtsprechung usw.

daraus ergeben, daß die bisherige Rechtsprechung aus förmlichen oder inhaltlichen Gründen nicht als verlässliche Basis für die Dispositionen der Bürger angesehen werden darf.

I. Förmliche Kriterien der bisherigen Rechtsprechung

1. Höchsttrichterliche Finanzrechtsprechung

Das grundsätzliche Verbot einer ~~nicht~~rückwirkenden Rechtsprechungsänderung ist bereits insoweit eingeschränkt worden, als es von vornherein nur auf die Änderung einer höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung bezogen werden konnte. Allein die Rechtsprechung des obersten deutschen Steuergerichts ist insoweit aus rechtsdogmatischen, -soziologischen und -ethischen Gesichtspunkten mit den Regeln des Gesetzgebers vergleichbar¹, wobei allerdings den Entscheidungen des Großen Senats keine höhere Garantiestellung für die Rechtssicherheit zugesprochen werden kann als einem beliebigen anderen Senat dieses Gerichts².

-
- 1) Für die Finanzgerichtsbarkeit ist dies im Ergebnis unbestritten; vgl. Fr. Zitzlaff, Zur Frage der gleichmäßigen steuerlichen Behandlung bei Nachforderungen von Steuern und bei Berichtigungsveranlagungen: StuW 1948, 277-286 (282); Friedrich StuW 1951, 116; Kruse StuW 1958, 74; Hippe DStR 1965, 557; Zweigert/Kötz BB 1969, 453; s.a. E. Rabel, Deutsches und amerikanisches Recht: RabelsZ 16 (1951), 340-359 (345); Ecker JZ 1969, 477; Birk JZ 1974, 736; Meier-Hayoz, Der Richter als Gesetzgeber, 188 f.; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 V c (127); Knittel, Rückwirkung, 53 f.; Buchner, GS f. Dietz, 181.
 - 2) A.A. Knittel, der dem Großen Senat eine Vorrangstellung einräumen will; vgl. dens., Rückwirkung, 54. Eine graduelle Abstufung des effektiv vorliegenden Vertrauens erscheint jedoch nicht begründet, vgl. Grunsky, Rückwirkung, 26 f.

Höchstes Finanzgericht und damit Träger der Vertrauensbasis des Rechts ist innerhalb der Sonderregelung der §§ 176 AO, 22 Abs.3 Satz 2 und 3 BewG, 16 Abs.2 Satz 2 und 3 VStG und 17 Abs.2 Nr.2 GrStG nur der Bundesfinanzhof als oberster Gerichtshof des Bundes, Art.95 Abs.1 GG¹. Auch innerhalb eines weitergehenden Verbots der Rückwirkung bei einer Änderung der Finanzrechtsprechung wird davon auszugehen sein, daß allein die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs² -und nicht die des Reichsfinanzhofs³ bzw. der obersten deutschen Steuergerichte, welche nach 1945 bis zur Errichtung des Bundesfinanzhofs als Rechtsbeschwerdeinstanzen zuständig waren⁴- Dispositionsschutz genießt. Erst mit dem Mandat zur Errichtung der obersten Gerichtshöfe des Bundes hat der Verfassungsgeber für den Geltungsbereich des Grundgesetzes die Folgerungen aus dem rechtsstaatlichen Postulat der Einheitlichkeit der Rechtsprechung gezogen⁵ und die koordinierende Tätigkeit der obersten Gerichte seinem Schutz unterstellt. Die besonderen rechtsstaatlichen Garan-

-
- 1) Innerhalb der Regelung des § 222 Abs.2 RAO war dies umstritten, da nach dem Wortlaut der Vorschrift nur die geänderte, nicht aber die bisherige Rechtsprechung vom BFH herrühren mußte; vgl. Becker/Riewald/Koch (Riewald), § 222 RAO Anm. 5 c/10; a.A. Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 222 RAO Anm.31 a; Hübschmann/Hepp/Spitaler (Paulick), 6.Aufl., § 222 RAO Anm.274 - jeweils ohne Begründung.
 - 2) Errichtet am 1.7.1950 (BGBl 1950 I, 257); vgl. jetzt die Neuregelung in §§ 2, 10, 11, 36, 37 FGO.
 - 3) Rechtsbeschwerdeinstanz seit 1.10.1918 (BR-Beschluß v. 8.8.1918).
 - 4) In Bayern, Bremen, Hessen und Württemberg-Baden der Bayerische Oberste Finanzgerichtshof (OFH); in den Ländern der britischen Zone die Finanzleitstelle in Hamburg; im Saarland war das OVG Rechtsbeschwerdeinstanz.
 - 5) Bonner Kommentar (Holtkotten), Art.95 GG a.F., 95. Die Art.102 ff. der Weimarer Verfassung enthielten keine entsprechende Regelung.

tien des Bürgers aus derselben Verfassung, die aus dem Postulat der Einheitlichkeit der Rechtsprechung fließen und ein entscheidendes Argument für die positiv-rechtliche Vergleichbarkeit von Gesetzgebung und Rechtsprechung im Hinblick auf ein Rückwirkungsverbot darstellen, werden entsprechend nur den Entscheidungen der obersten Gerichte zuteil, die im Grundgesetz als besondere Institutionen zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung vorgesehen worden sind¹.

2. Formelle Publikation der bisherigen Rechtsprechung

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung ist nur dann als schutzwürdige Basis für Empfehlungen oder Vorhersagen auf dem Gebiet des Steuerrechts anzusehen, wenn sie publiziert, d.h. der Allgemeinheit zugänglich gemacht worden ist². Die Berufung dritter, am Prozeß nicht beteiligter Personen auf diese Rechtsprechung wird nämlich objektiv erst

-
- 1) Als weiteres Argument ließe sich anführen, daß die Rechtsprechung des RFH seit 1934 die Gesetze "nach nationalsozialistischer Weltanschauung" auszulegen hatte (§ 1 Abs.1 StAnpG v. 16.10.1934, RGBl I, 925 - aufgehoben durch Kontrollratsgesetz Nr.12 v. 11.2.1946, KR AB1, 60). Eine dementsprechende Auslegung, die allerdings bei weitem nicht alle Entscheidungen des RFH betrifft, dürfte kaum mit dem Grundgesetz vereinbar und schutzwürdig sein.
 - 2) H.-W. Arndt, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, 83; Jaenke, Rechtssicherheit, 66 f.; Harnack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 380; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 V c (127); Dorn JW 1933, 296; Germann SchZStr 68 (1949), 426; Thoma StbJb 1959/60, 14; Friedrich StuW 1951, 117; o.V. -k- BP 1965, 306 f.; Meilicke DB 1970, 398; Birk JZ 1974, 738; H. Kramer, Informationskrise des Rechts und Veröffentlichungspraxis: ZRP 1976, 84-89 (85).

möglich, wenn die Öffentlichkeit von der Praxis der Gerichte Kenntnis erlangen konnte.

Für die Urteile, die vor dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung am 1.1.1966 ergangen sind, war dieses Erfordernis der Publikation nur für die sog. S-, U- und KU-Entscheidungen des obersten Steuergerichts gegeben. S-Entscheidungen, von denen künftig nur unter Anrufung des Großen Senats abgewichen werden durfte¹, und U (=Umlauf) -Entscheidungen wurden im dritten Teil des Bundessteuerblatts veröffentlicht. KU (=kein Umlauf) -Entscheidungen wurden vom erkennenden Senat zur privaten Veröffentlichung freigegeben². Mit dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung vom 6.10.1965³ wurde die Unterscheidung zwischen S-, U- und KU-Urteilen aufgehoben⁴. Jede Entscheidung hat nunmehr die Wirkung, die einstmals den S-Urteilen zukam; d.h. bei der beabsichtigten Abweichung eines Senats von der Rechtsprechung eines anderen Senats muß nach § 11 Abs.3 FGO der Große Senat angerufen werden. Die Richter des Bundesfinanzhofs veröffentlichen daher in Anlehnung an die Praxis der anderen obersten Bundesgerichte sämtliche von den Senaten zur Veröffentlichung bestimmten Entscheidungen ungekürzt in der Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs⁵.

1) §§ 64, 66 RAO a.F.

2) Vgl. zu dieser Praxis W. Hartz, Veröffentlichungspraxis und Großer Senat: FR 1964, 47-51; G. Wacke, Veröffentlichungspraxis und Großer Senat des Bundesfinanzhofs: FR 1964, 4-9; W. Gehlhaar, Die Besetzung der Großen Senate bei den Oberen Bundesgerichten: DRiZ 1965, 73-75.

3) BGBl I, 1477.

4) §§ 64, 66 RAO außer Kraft durch § 162 Nr.8 FGO.

5) Der BFH hat damit wieder an die Tradition des RFH bis zum Jahre 1933 angeknüpft. Während in der Sammlung sämtliche Entscheidungen in vollem Wortlaut erstveröffentlicht werden, druckt der BMF im Bundessteuerblatt Teil II nur eine Auswahl davon ab.

Das gemeinsame Motiv, welches dieser Publikationspraxis zugrunde liegt, ist in allen Fällen das Interesse der Öffentlichkeit an den Entscheidungen des obersten Finanzgerichts¹. Der Bürger kann sich an der veröffentlichten Rechtsprechung orientieren und sie in seine Entscheidungen einbeziehen. Es erscheint daher gerechtfertigt, das allgemeine Verbot einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung auf die Fälle zu beziehen, in denen die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung zur amtlichen oder privaten Veröffentlichung bestimmt und freigegeben worden ist².

Der Akt der Publikation ist somit unverzichtbare Bedingung und konstitutives Element für die Anwendung der Rückwirkungsregeln auf die höchstrichterliche Rechtsprechung. Es ist deshalb nicht erforderlich, daß die Gesamtheit der Staatsbürger tatsächlich Kenntnis von dem Inhalt der Veröffentlichung genommen hat. Vielmehr genügt es, daß jedermann die Möglichkeit besessen hat, sich am Tag der Publikation über den Inhalt des jeweiligen Richterspruchs zu unterrichten³.

1) Ziemer/Birkholz, § 11 FGO Anm.8.

2) Ebenso (für § 222 Abs.2 RAO): Hübschmann/Hepp/Spitaler (Paulick), 6.Aufl., § 222 RAO Anm.274; Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 222 RAO Anm.31 a; a.A. Heidrich FR 1959, 507; Hartz DB 1965, 168 (nur S-Urteile); Meilicke DB 1970, 398 (nur amtliche Veröffentlichung); s. auch H. Buchner, Urteilsanmerkung: SAE 1973, 42-45 (45)(BAG).

3) Das Vertrauen wird im Recht regelmäßig bereits dort geschützt, wo der Rechtsschein, durch den es erzeugt wird, nur objektiv zurechenbar ist, eine persönliche Vertrauensbeziehung also fehlt; ebenso H.-W. Arndt, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, 84; a.A. Knittel, Rückwirkung, 55 f.; Wipprecht, Änderung der Rechtsprechung, 134.

3. Gefestigte Rechtsprechung ?

Für die Anwendbarkeit des Verbots einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung wird häufig vorausgesetzt, daß die bisherige Rechtsprechung "gefestigt" gewesen sein müsse¹. Teilweise wird auch eine allmähliche, fließende Institutionalisierung der Rechtsprechung innerhalb der Rückwirkung angenommen, welche von der Anzahl und der Einheitlichkeit der präjudiziellen Entscheidungen abhängen soll².

Die spezielle Regelung des Rückwirkungsverbots in §§ 176 AO, 22 Abs.3 Satz 2 und 3 BewG, 16 Abs.2 Satz 2 und 3 VStG und 17 Abs.2 Nr.2 GrStG stellt nunmehr ohne Unterschied auf jede Rechtsprechungsänderung ab³. Diese Grundsätze sollten auch für ein generelles Rückwirkungsverbot gelten. Wegen der rationalen Unbestimmtheit des Begriffs einer "gefestigten" Rechtsprechung sind nämlich die Versuche einer tatbestandsmäßigen Verknüpfung des Rückwirkungsverbots mit dem Erfordernis einer konstanten Gerichtspraxis von vornherein zum Scheitern verurteilt. Es bleibt völlig ungewiß, ob eine "gefestigte" Rechtsprechung bereits dann vorliegt, wenn die unteren Gerichte oder die Verwaltung einer einzi-

- 1) Sog. Usualinterpretation; vgl. Gast, FS f. Spittaler, 115 f.; Knittel, Rückwirkung, 58; Dubs, Praxisänderungen, 173 f.; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, § 25 V c (127); Friedrich Stuw 1951, 88; Meyer-Cording JZ 1952, 161 Fn.1; H.-L. Schreiber JZ 1973, 717 f.
- 2) Kisker, Rückwirkung, 120; R. Zippelius, Das Wesen des Rechts, 3.Aufl. München 1973, 129; ders. NJW 1964, 1985; Schwerdtfeger JuS 1967, 313.
- 3) Ebenso § 177 Abs.1 E AO 1969: Reform der RAO, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der RAO und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit, Bonn 1970, 136 - anders § 157 Abs.1 E AO 1974, der eine "gefestigte" Rechtsprechung voraussetzt; BT-Drs. 7/79 v. 25.1.1973; BR-Drs. 23/71 v. 8.1.1971; vgl. auch Sebiger StKonRep 1970, 56 ff.

gen höchstrichterlichen Entscheidung folgen, oder ob eine Vielzahl von gleichlautenden Entscheidungen des obersten Bundesgerichts als Mindestanfordernis für eine "gefestigte" oder "ständige" Rechtsprechung vorausgesetzt werden muß¹.

Die Zahl der Entscheidungen, ein besonderer Multiplikationswert² von Richtersprüchen, kann daher ebenso wenig für das allgemeine Verbot einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung maßgebend sein wie ihre Frequenz, d.h. der zeitliche Abstand zwischen zwei Einzelentscheidungen in einer Kette von Urteilen³. Vielmehr kann jede einzelne höchstrichterliche Entscheidung für den Bürger richtungsweisend sein⁴. Sie ist dann kein quantitativ abgestufter Orientierungsmaßstab, kein "mehr oder weniger", sondern trägt ihren Informationscharakter schlechthin⁵ vom Tag ihrer Veröffentlichung bis zur Kundgabe einer neuen, entgegenstehenden Entscheidung.

-
- 1) H.-W. Arndt, Zum Begriff "gefestigte Rechtsprechung" in § 157 des Regierungsentwurfs der neuen Abgabenordnung: JZ 1974, 52-54 (53); vgl. auch H. Herrmann, Ist die Staatsanwaltschaft an die ständige oder gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden?: Vhdlg. 45. DJT (1964), II/D 41-62 (44 f.).
 - 2) A. Arndt NJW 1963, 1282.
 - 3) Merkert DSr 1965, 560; Redeker NJW 1972, 412; s. auch Haffke, Rückwirkungsverbot, 61; Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 101 f.; O. A. Germann, Richterrecht, 269; dens., Zum Verhältnis zwischen Rechtsquellen und Rechtsfindung: FS f. H. Lewald, Basel 1953, 485-491 (489).
 - 4) Esser, Grundsatz und Norm, 275; ders., FS f. v. Hippel, 115; Germann, FS f. Lewald, 489; ders., Präjudizien, 47; ders., Richterrecht, 269; Fischer, Weiterbildung des Rechts, 8 Fn.7; H.-W. Arndt, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, 3; Herrmann, Vhdlg. 45. DJT II/D, 44 f.; Tipke/Kruse (Kruse), 7. Aufl., § 2 RAO Anm.37; Berner Kommentar. Kommentar zum Schweizerischen Zivilrecht, Bd.1, 3. Aufl. Bern 1962 (Meier-Hayoz), Art.1 ZGB Anm. 523; Ecker JZ 1969, 477; Zippelius JZ 1970, 245.
 - 5) Larenz, FS f. Schima, 249.

4. Streitentscheidende Tätigkeit - Gutachten- verfahren - Vorlegungsbeschlüsse

Bis zum 1.4.1964 erstreckte sich der Aufgabenbereich des obersten deutschen Steuergerichts nicht nur auf die streitentscheidende Tätigkeit, sondern auch auf die Erstattung von Rechtsgutachten¹. Die Gutachten wurden zum überwiegenden Teil veröffentlicht und fanden als autoritative Äußerung des Gerichts dieselbe Beachtung wie die veröffentlichten Urteile und Beschlüsse. Es erscheint daher naheliegend, auch den gutachtlichen Äußerungen des obersten Steuergerichts präjudizielle Wirkung einzuräumen.

In Literatur und Rechtsprechung wird jedoch eine solche präjudizielle Kraft oberstgerichtlicher Gutachten weitgehend abgelehnt. Die Erstattung von Gutachten sei keine Rechtsprechung, sondern nur eine rein gedankliche Anwendung von Gesetzen auf angenommene Sachverhalte. Sie stellten lediglich unverbindliche Meinungsäußerungen dar und könnten deshalb auch keinen Beitrag zur Erhaltung einer einheitlichen Rechtsauslegung liefern wie dies bei den "echten" Entscheidungen der Revisionsgerichte der Fall sei².

Für diese Auffassung spricht die Tatsache, daß oberstgerichtlichen Gutachten bestimmte Wirkungen

-
- 1) § 63 RAO, § 6 BFHG; § 63 RAO wurde durch Gesetz v. 23.4.1963 (BGBl I, 197), § 6 BFHG durch § 161 Abs.1 Nr.2 FGO aufgehoben.
 - 2) Vgl. Löwe/Rosenberg. Die Strafprozeßordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz, 22. Aufl. Berlin/New York 1973, § 121 GVG Anm. 20 b (bearb. v. Schäfer); Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 206; s. auch BGHStE 17, 371.

streitentscheidender Richtersprüche versagt werden müssen, etwa die Rechtskraft oder die Vollstreckbarkeit der Entscheidungen¹. Solche Wirkungen betreffen allerdings nur den konkreten, zur Entscheidung stehenden Sachverhalt, das individuelle Interesse des Rechtsmittelführers an der Aufhebung oder Änderung des von ihm angefochtenen Steuerverwaltungsakts. Sie unterscheiden sich damit grundlegend von den Wirkungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Rechtsgemeinschaft in ihrer Gesamtheit, wie sie für die Aufnahme der Rechtsprechung in das Verbot der Rückwirkung maßgebend sind. Außerdem ist zu bedenken, daß es sich bei der gutachtlichen Tätigkeit des obersten Steuergerichts nicht um eine bloße Zusammenfassung sachverständiger Meinungen von Einzelrichtern handelt, sondern um die Entscheidung des Gerichts als Kollegialorgan². Solange das Gericht zur Erstattung von Gutachten tätig werden kann, wirkt es in seiner Eigenschaft als Gericht, wenngleich auch die gutachtliche Tätigkeit einen Fremdkörper innerhalb des gesamten Aufgabenbereichs des Gerichts als Repräsentant der dritten Gewalt darstellt³.

In den ehemaligen Gutachten konnte das Gericht darstellen, wie es höchstwahrscheinlich entscheiden würde, wenn ihm dieselbe Rechtsfrage in einem förmlichen Verfahren zur Entscheidung vorgelegt würde. Es stellte damit ebenso einen Orientierungsmaßstab für den Bürger auf wie ein streitentscheidender Richter-

1) BVerfGE 2, 79, 88.

2) BVerfGE 2, 87 f.

3) Vgl. W. Geiger, Gesetz über das Bundesverfassungsgericht v. 12. März 1951. Kommentar, Berlin/Frankfurt a.M. 1952, 298; H. Jahrreiß, Das "Wesen" des Rechtsprechens als Argument des Bundesverfassungsgerichts in einer sehr umstrittenen Entscheidung: Das deutsche Privatrecht in der Mitte des 20. Jahrhunderts, FS f. H. Lehmann, Bd. 1, Berlin u.a. 1956, 62-69 (67); Heßdörfer, Rechtsstaat, 45.

spruch¹ und ist im Hinblick auf die entlastende Wirkung bei dem Entscheidungsverhalten des Bürgers der übrigen Tätigkeit des Gerichts gleichzustellen. So lange daher gutachtliche Stellungnahmen des obersten Steuergerichts noch nicht durch neue Entscheidungen überholt sind, wirken sie ebenso präjudiziell wie andere Entscheidungen des Gerichts und sind im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot diesen Entscheidungen gleichzustellen².

Anders verhält es sich dagegen mit den veröffentlichten Vorlegungsbeschlüssen, mit denen der Bundesfinanzhof eine Entscheidung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes herbeizuführen hat³. Die in diesen Beschlüssen geäußerten Rechtsauffassungen sind erkennbar vorläufig und können erst dann als Richtmaß rechtlichen Handelns gelten, wenn sie vom Gemeinsamen Senat bestätigt und anschließend gemäß § 16 RsprEinhG der endgültigen Entscheidung des vorlegenden Senats zugrundegelegt worden sind.

5. "Stufen" der Rechtsgewinnung - Klagearten - Urteile und andere Entscheidungen - Sachliche Zuständigkeit des obersten Steuergerichts

Weitere Einschränkungen des Verbots der Rückwirkung bei einer Änderung der Finanzrechtsprechung wegen förmlicher Kriterien der geänderten Judikatur sind nicht ersichtlich. Insbesondere ist es unwesentlich,

-
- 1) K. Koch, Der Einfluß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf die Verwaltung und Gesetzgebung: DStZA 1975, 370-373 (372 f.).
 - 2) Ebenso bereits Senf DJZ 37 (1932), 802; Dorn JW 1933, 296 f.
 - 3) Vgl. z.B. BFHE 105, 312.

ob die bisherige Rechtsprechung ihre Entscheidungen entsprechend einzelner "Stufen" richterlicher Rechtsgewinnung intra, praeter oder contra legem gefällt hat¹, oder ob sie innerhalb der bisherigen Rechtsprechung von der Gültigkeit eines herangezogenen Rechtssatzes ausgegangen ist, welchen sie dann später kraft eigener Verwerfungskompetenz für nichtig erklärt hat². Ohne Bedeutung ist außerdem, ob die Entscheidung aus einem Gestaltungs-, Leistungs- oder Feststellungsverfahren resultiert, ob sie als Urteil (End-, Zwischen, Anerkenntnis-, Verzichts- oder Versäumnisurteil), als Beschluß oder als sonstige Entscheidung ergeht, oder ob das oberste Steuergericht als Rechtsmittelinstanz, § 36 FGO, oder erstinstanzlich, § 37 FGO, entschieden hat.

II. Inhaltliche Kriterien der bisherigen Rechtsprechung

1. Keine Sonderstellung der Steuerrechtsprechung als Prognosebasis

Die Steuergesetze werden in der Regel im Massenverfahren auf eine Vielzahl von Sachverhalten an-

-
- 1) Zweigert/Kötz BB 1969, 455 und Birk JZ 1974, 736 Fn.10 wollen das Verbot nicht anwenden, wenn die ursprüngliche Rechtsprechung contra legem entschieden hat; einschränkend auch Germann ZSR 68 (1949), 315 f.
 - 2) Das gilt allgemein neben der Sonderregelung des § 176 Abs.1 Satz 1 Nr.2 AO bei Verwerfung von Rechtsverordnungen des Bundes oder der Länder, von vorkonstitutionellen Gesetzen und Besatzungsrecht; vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler (Spanner), 7.Aufl., § 1 FGO Anm.45 ff. Vgl. ferner D. Latzel, Die Wirkung für nichtig erklärter Steuerrechtsnormen auf bestehende Steuerverwaltungsakte, Berlin 1971, 64 ff.; Chr. Pestalozza, Die Geltung verfassungswidriger Gesetze: AÖR 96 (1971), 27-84 (56).

gewandt, die nur geringfügig voneinander abweichen¹. Die Materie des Steuerrechts als inhaltliches Kriterium der bisherigen Rechtsprechung führt deshalb dazu, daß in der überwiegenden Zahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten betreffen. Daneben greift der Steuerprozeß besonders tief in den Lebensbereich des Bürgers ein, weil das Steuerrecht dessen Vermögensverhältnisse ohne Gegenleistung und meistens mit regelmäßiger Wiederkehr belastet².

Die steuerlichen Judikate unterscheiden sich damit aber lediglich in ihrem quantitativen Wirkungsbereich von den höchstrichterlichen Entscheidungen auf anderen Rechtsgebieten. In ihrer qualitativen, rechtlich maßgebenden Bedeutung für das Verbot der Rückwirkung nehmen sie ebensowenig eine prinzipielle Sonderfunktion ein wie in ihrer rechtstheoretisch-methodologischen Stellung innerhalb der Rechtsordnung. Sie besitzen dieselben rechtlichen Steuerungswirkungen für die Willensbildung und für das Entscheidungsverhalten der Bürger wie die höchstrichterlichen Urteile in anderen Gerichtszweigen. Eine Sonderbehandlung der finanzgerichtlichen Entscheidungen ist deshalb im Hinblick auf das Verbot einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung nicht gerechtfertigt, obwohl

1) Vgl. Kruse, Steuerrecht I, § 29 III (297 ff.).

2) H. Paulick, Grundgesetz und Besteuerung. Das Erkenntnisgut aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Anwendung auf das Gebiet der Besteuerung: StbJb 1957/58, 85-142 (86); A. Hensel, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts: VVDStRL 3 (1927), 63-101 (77).

die Steuergerichte regelmäßig mit der Beurteilung massentypischer Fälle beschäftigt sind¹.

2. Steuerarten

Ebensowenig kann das grundsätzliche Verbot der Rückwirkung deshalb eingeschränkt werden, weil die bisherige Rechtsprechung ihrem Inhalt nach über eine besondere Art von Steuern entschieden hat.

Zwar ist für die Vermögensteuer geltend gemacht worden, daß diese sich immer nur an den Verhältnissen ausrichte, welche an einem bestimmten Stichtag bereits vorhanden gewesen seien. Die Verwirklichung des steuerlichen Tatbestandes könne daher nicht von den Dispositionen des Steuerpflichtigen abhängen. Eine rückwirkende Änderung der Rechtsprechung beeinträchtige entsprechend auch nicht die Ergebnisse wirtschaftlicher Dispositionen und müsse als zulässig angesehen werden².

Diese Auffassung läßt aber unberücksichtigt, daß der steuerliche Tatbestand bei der Vermögensteuer ebenso gezielt im Hinblick auf eine besondere Vergünstigung oder Belastung verwirklicht bzw. nicht verwirklicht werden kann wie bei jeder anderen Steuerart. Es ist durchaus denkbar, daß ein Steuerpflichtiger Vermögen im Hinblick auf eine für ihn günstige Interpretation eines Vermögensteuertatbe-

1) Ebenso Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 97; a.A. Knittel, Rückwirkung, 56 f.; Dubs, Praxisänderungen, 166 ff.; Less, Richterrecht, 78; Weisensee StuW 1961, 17 f.

2) Maassen BB 1961, 542.

standes erwirbt oder diesen Erwerb unterläßt. Eine Einschränkung des Gebots der Nichtrückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung läßt sich deshalb weder für den Bereich der Vermögensteuer noch für den Bereich einer anderen Steuerart begründen.

§ 26. Modifikationen des Verbots rückwirkender
Rechtsprechungsänderung nach Kriterien
der Änderung der Rechtsprechung

Seinem Gehalt und seiner Reichweite nach kann das Verbot der Rückwirkung aber nicht nur durch Besonderheiten der bisherigen Rechtsprechung abgewandelt werden, sondern auch durch Gründe, die in der Art und Weise der Rechtsprechungsänderung selbst liegen.

I. Divergenzbegriff und Divergenztypus

Das Rückwirkungsverbot greift nur dann ein, wenn das oberste Steuergericht von seiner bisherigen Rechtsprechung abweicht.

Im Einzelfall scheint die Feststellung einer Änderung der Rechtsprechung und die Ermittlung von Kriterien, nach denen die Divergenz bzw. die Identität zweier Rechtsprechungsmeinungen beurteilt werden soll, außerordentlich schwierig zu sein. Jedes Urteil befaßt sich nämlich mit einem konkreten Lebenssachverhalt, welcher sich stets hinsichtlich zeitlicher, örtlicher, personenbezogener oder sonstiger Umstände von jedem anderen, zur Entscheidung stehenden Fall unterscheidet¹. Auf eine Viel-

1) K. Larenz, Fall-Norm-Typus. Eine rechtslogische Studie: Rationalität-Phänomenalität-Individualität, FG f. H.u.M. Glockner, Bonn 1966, 149-164 (155 f.).

zahl dieser Divergenzmerkmale, welche sich aus der Individualität der Sachverhalte ergeben, kommt es jedoch bei der Bestimmung des Begriffs der Änderung nicht an. Entscheidend ist allein jenes besondere Kriterium für die Änderung, welches im Hinblick auf den besonderen Regelungsgehalt des Rückwirkungsverbots für alle Fälle der Rechtsprechungsänderung als wesentlich und typisch angesehen werden kann¹. Dies ist aber nur die sog. präjudizielle Aussage des Gerichts, an welcher der Bürger sein Handeln ausrichtet, d.h. die vom Gericht gegebene Antwort auf eine Rechtsfrage, die in dem jetzt zu entscheidenden Fall in gleicher oder doch vergleichbarer Weise wieder zu stellen ist, m.a.W. das rechtssatzförmige Substrat einer Entscheidung, welches richtlinienmäßigen Charakter hat und auf eine Mehrzahl von Sachverhalten Anwendung finden kann².

Für eine Erörterung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung muß eine solche abstrakte Beschreibung des Änderungsbegriffs genügen. Die jeweilige Erkenntnis einzelner Rechtsfragen und ihre Beantwortung im Urteil sowie die Feststellung der Identität bzw. der Divergenz

-
- 1) Nach Tipke/Kruse (Kruse), 7.Aufl., § 222 RAO Anm. 31 a soll es bereits ausreichen, wenn sich "aus dem Gesamtbild der Rechtsprechung des BFH" eine Änderung ergibt. Hinsichtlich der hier zugrunde liegenden sog. typologischen Betrachtungsweise vgl. bereits RFHE 27, 22, 27 - sowie K. Engisch, Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, Heidelberg 1953, 280 f.; S. Schiffbauer, Die Typisierungstheorie im Steuerrecht: StbJb 1953/54, 177-206; K.H. Strache, Das Denken in Standards, Berlin 1968, 19 ff.; J. v. Bornhaupt, Die Typisierung im Steuerrecht: NWB F 2, 2505-2512; J. Isensee, Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976.
- 2) Vgl. Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 141, 251 ff.-sowie bereits RFHE 4, 20 f.

verschiedener richterlicher Meinungen obliegt nämlich im konkreten Fall der Rechtsanwendungspraxis¹. Im Hinblick auf den abstrakten Begriff der Änderung sind aber noch mehrere Einschränkungen denkbar, welche das allgemeine Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung berühren können.

II. Fehlende Orientierungsbasis

Einigkeit besteht darüber, daß das Gebot der Nicht-rückwirkung nur eingreifen kann, wenn eine höchst-richterliche Rechtsprechung zu demselben Sachverhalt schon vorhanden war². Eine Änderung der Rechtsprechung ist nämlich nur denkbar, wenn bereits eine gerichtliche Äußerung zu einem Rechtsproblem vorgelegen hat. Außerdem besteht für den Schutz des Bürgers durch das Rückwirkungsverbot kein Anlaß, wenn er sich nicht auf eine Orientierungsbasis für sein Handeln berufen kann.

III. Änderungsgründe und Ausmaß der Änderung

Sofern eine Orientierungsbasis vorgelegen hat, bleiben die Gründe, die den Richter zur Änderung der Rechtsprechung veranlaßt haben, ohne Einfluß

- 1) Auf die besondere Problematik der Extraktion präjudizieller Aussagen und der dazu erforderlichen Interpretation höchstrichterlicher Auslegungsergebnisse kann in diesem Zusammenhang nur hingewiesen werden; vgl. dazu Larenz, Methodenlehre, 347; Esser, Grundsatz und Norm, 27 f. Fn.85; Kriele, Rechtsgewinnung, 269 ff.; H. Coing, Zur Ermittlung von Sätzen des Richterrechts: JuS 1975, 277-283.
- 2) Vgl. RFH RStBl 1938, 283; Friedrich StuW 1951, 116; H.K. Müller StuW 1961, 697; Knittel, Rückwirkung, 55; Buchner, GS f. Dietz, 183.

auf das Rückwirkungsverbot¹. Die vielfältigen Motive, die zu einer Korrektur der bisherigen Praxis führen können, liegen im Vorfeld der Entscheidung über eine Änderung der Rechtsprechung. Sie sind für die Beurteilung des Sachverhalts, der vom Ergebnis dieser Motivationssteuerung, nämlich von einer bereits geänderten Rechtsprechung ausgeht, unwesentlich².

Ohne Bedeutung für das Rückwirkungsverbot bleiben auch die Geschwindigkeit, die Kontinuität oder die besonders ausdrückliche Bekanntmachung einer Rechtsprechungsänderung in der Öffentlichkeit. Allein die Tatsache der Änderung als solche ist rechtlich zu begutachten, nicht dagegen der Umstand, daß die Änderung sprunghaft oder fließend, lautlos oder unter besonderer Hervorhebung geschehen ist³.

IV. Ratio decidendi - Obiter dictum

Die Entscheidungen des obersten deutschen Steuergerichts enthalten neben den sog. Rationes decidendi, d.h. neben den Rechtsgründen, welche für das Urteil über die Rechte der Parteien "unbedingt erforderlich" sind⁴, auch beiläufige Rechtsausführungen, sog. Obiter dicta, welche einführend, erläuternd, ergänzend oder sonst bei Gelegenheit des

-
- 1) Hinsichtlich möglicher Ursachen für eine Rechtsprechungskorrektur vgl. E. Schneider MDR 1971, 706; Dubs, Praxisänderungen, 138 ff.
 - 2) A.A. Knittel, Rückwirkung, 59, der aus Gründen einer "offenkundig verfehlten" Ausgangsrechtsprechung eine Durchbrechung des Rückwirkungsverbots zulassen will.
 - 3) A.A. Knittel, Rückwirkung, 52 f.: Unzulässigkeit der Rückwirkung nur bei "eklatanter Kehrtwendung" der Gerichtspraxis.
 - 4) So die Definition der h.L.; vgl. J. Schröder, Der tragende Rechtsgrund einer Entscheidung. Zur Abgrenzung von Ratio decidendi und Obiter dictum: MDR 1960, 809-812 (809).

Richterspruchs gemacht werden¹. Nach nahezu einheitlicher Meinung in Rechtsprechung und Literatur wird aber den Obiter dicta innerhalb der Vorschriften zur Förderung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung, etwa in den Regelungen über die Divergenzrevision oder die Vorlagepflicht, nicht dieselbe Bedeutung zugesprochen wie den Rationes decidendi. Eine Abweichung in einer Rechtsfrage, welche zu einer Divergenzrevision oder zur Vorlage an den Großen Senat führen könne, bestehe dann nicht, wenn lediglich von Obiter dicta abgewichen werde².

Für den Bereich des Verbots rückwirkender Rechtsprechungsänderung, welches sich u.a. auch auf die dogmatisch begründete Aufgabe oberster Gerichtshöfe zur Rechtsfortbildung und Wahrung der Rechtsprechungseinheit stützt, ergibt sich eine entsprechende Fragestellung. Die Abweichung von beiläufigen Rechtsausführungen des obersten Steuergerichts kann möglicherweise keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bedeuten, wenn den Obiter dicta nicht dieselbe Bedeutung zuzumessen ist wie den sog. tragenden Entscheidungsgründen des obersten Steuergerichts.

Eine Aussage über den normativen Stellenwert der Obiter dicta innerhalb des Grundsatzes der Nichtrückwirkung hängt im wesentlichen davon ab, ob die

- 1) Vgl. Schlüter, Obiter dictum, 5, 77 ff.; Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 245, 257; E. Riezler, Ratio decidendi und Obiter dictum im Urteil: AcP 139 (1934), 161-200; Ziemer FR 1974, 75 f.; hins. der Schwierigkeiten der Abgrenzung von Ratio decidendi und Obiter dictum vgl. Kriele, Rechtsgewinnung, 282 ff., 294.
- 2) Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler (v.Wallis/List), 7. Aufl., § 11 FGO Anm.20 ; § 115 FGO Anm.23; weitere Hinweise bei Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 243 Fn.1 und 3.

höchsttrichterliche Rechtsprechung neben den für den Einzelfall bedeutsamen Rechtsfragen beiläufig auch angrenzende Rechtsprobleme erörtern darf. Die Judikatur des obersten Steuergerichts hat dieses Recht stets für sich in Anspruch genommen und übt es auch in jüngster Zeit noch aus, obwohl erhebliche Bedenken gegen die gerichtliche Äußerung beiläufiger Rechtsansichten erhoben worden sind¹. Zieht man aber die Konsequenzen aus dieser allseits gehandhabten Praxis der Gerichte, welche das Recht zur Erörterung beiläufiger Rechtsprobleme auch weiterhin für sich in Anspruch nehmen, so dürfen Ratio decidendi und Obiter dictum weder im Hinblick auf die Divergenzrevision bzw. die Vorlagepflicht noch im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot unterschiedlich behandelt werden. Sie entstammen nämlich beide einer revisionsgerichtlichen Entscheidung und treffen somit nach der Aufgabenstellung der obersten Bundesgerichte Vorsorge für die Fortbildung des Rechts, für die Wahrung der Rechtsprechungseinheit und letztlich auch für die Erhaltung der Rechtssicherheit². Für das Gebot einer nichtrückwirkenden Rechtsprechungsänderung bedeutet dies, daß die ohnehin faktische Orientierung des Steuer-

-
- 1) Grundlegend: W. Schlüter, Das Obiter dictum, München 1973; s.a. § 12 Abs.1 der GeschO des BFH v. 22.11.1957 (Banz 1957 Nr.229, 1 = MinBlFin 1957, 1318): "Tatbestand und Entscheidungsgründe sind klar und möglichst kurz abzufassen. Sie sollen sich auf das Wesentliche und den Gegenstand der Entscheidung beschränken." Ohne Bedenken allerdings der überwiegende Teil der Literatur; vgl. nur Esser, Vorverständnis, 188; Grunsky, Rückwirkung, 22 f.; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 327; Ziemer FR 1974, 76.
 - 2) Vgl. Hanack, Ausgleich divergierender Entscheidungen, 130, 251 ff.; Fr. Stein/M. Jonas, Kommentar zur Zivilprozeßordnung, 19. Aufl. Tübingen 1972, § 546 ZPO Anm. VI 2 b; s.a. Senf, FG f. Großmann, 192; M. Kriele, Recht und Politik in der Verfassungsrechtsprechung. Zum Problem des judicial self-restraint: NJW 1976, 777-783 (779).

bürgers an den Obiter dicta auch dogmatisch abgesichert ist. Das Rückwirkungsverbot gilt damit in gleichem Maße für Abweichungen der Rechtsprechung von tragenden Gründen einer Entscheidung wie von sog. beiläufigen Bemerkungen¹.

V. Leitsätze

Entsprechendes gilt für die gesetzesähnlichen Leitsätze, welche den Entscheidungen bei deren Veröffentlichung vorangestellt werden. Ihre rechtliche Erforderlichkeit und Zulässigkeit ist ebenfalls erheblich angezweifelt worden, weil sie wie die in den Entscheidungsgründen niedergelegten Obiter dicta nicht zu den notwendigen Rechtsausführungen einer richterlichen Entscheidung gehören². Solange aber die Praxis diesen Bedenken nicht allgemein Rechnung trägt und ihre Entscheidungen weiterhin mit Leitsätzen versieht³, kann bei der Beurteilung der rechtlichen Bedeutung der Leitsätze für das Rückwirkungsverbot nichts anderes gelten, als dies

-
- 1) Ebenso (ohne Begründung) Haffke, Rückwirkungsverbot, 59; H.-W. Arndt, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, 4 f.; einschränkend auch Kriele, Rechtsgewinnung, 274 (abgeschwächte präjudizielle Kraft der Obiter dicta).
 - 2) Schlüter, Obiter dictum, 40; s.a. Hübschmann/Hepp/Spitaler (v.Wallis/List), 7.Aufl., § 11 FGO Anm.17. Zur Sonderstellung der Entscheidungsformeln des Bundesverfassungsgerichts vgl. § 31 Abs.2 BVerfGG.
 - 3) Kritisch dazu: Fr. Wieacker, Urteilsanmerkung: JZ 1963, 175-176 (176); Th. Rasehorn, Im Paragraphenturm. Eine Streitschrift zur Entideologisierung der Justiz, Berlin/Neuwied 1966, 33 ff.; Fr. Werner, Über Tendenzen der Entwicklung von Recht und Gericht in unserer Zeit: ders., Recht und Gericht in unserer Zeit, Köln u.a. 1971, 139-155 (153); R. Scholz, Arbeitsverfassung und Richterrecht: DB 1972, 1771-1780 (1771).

bei den tragenden Gründen des Richterspruchs der Fall ist. Tragende Gründe und Leitsätze bilden eine gleichwertige Basis für die Motivation der Staatsbürger, welche dementsprechend auch ihr Handeln mit dem gleichen Anspruch auf rechtsstaatlichen Schutz an ihnen ausrichten dürfen.

VI. Änderung der Rechtsprechung bei Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung im Anfrageverfahren

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs soll eine Änderung der Rechtsprechung auch dann nicht vorliegen, wenn das Gericht der Vorentscheidung auf Anfrage erklärt, daß es an seiner Entscheidung nicht mehr festhalte¹. Eine Übertragung dieser Rechtsansicht auf das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung würde bedeuten, daß der Grundsatz der Nichtrückwirkung bei Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung im Anfrageverfahren nicht eingreifen könnte, weil auch hier das Tatbestandsmerkmal der Rechtsprechungsänderung nicht erfüllt wäre. Rückwirkungsverbot und Vorlagepflicht kämen demnach in gleicher Weise nicht zum Tragen, wenn das Gericht der Vorentscheidung nicht länger an seiner früheren Rechtsauffassung festhalten will.

Der Bürger ist zunächst durch das Anfrageverfahren weniger betroffen, soweit sich die Gerichte damit lediglich der Vorlagepflicht entziehen². Für ihn ist es in seinem Rechtsstreit praktisch gleich-

1) BFHE 92, 533.

2) Dennoch bestehen bereits insoweit verfassungsrechtliche Bedenken wegen einer Umgehung des § 11 Abs.3 FGO, welcher letztlich der Rechtssicherheit dient; vgl. D. Osmer, Das "Anfrageverfahren" oder die Umgehung des § 11 Abs.3 FGO: FR 1967, 419-422.

gültig, ob ein Senat des Bundesfinanzhofs in einfacher Besetzung oder ob der Große Senat entscheidet. Im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot kann aber die Zustimmung des befragten Senats nicht dazu führen, daß dem Bürger die Garantien des Rechtssicherheitsprinzips versagt werden. Die Erklärung des Gerichts, mit welcher dieses auf jegliche Bedeutung seiner bisherigen Judikatur für die Fortentwicklung des Rechts in der Zukunft verzichtet, vermag dieser Judikatur ihre Wirkungen für die Vergangenheit nicht zu entziehen. Die "aufgegebene" Rechtsprechung stellt für den Bürger bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der neuen Entscheidung eine Richtlinie rechtlich angemessenen Verhaltens dar und verdient -wie jede andere geänderte Rechtsprechung- den Schutz des Rückwirkungsverbots.

§ 27. Parallelen zum Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

Neben den Modifikationen des Verbots rückwirkender Rechtsprechungsänderung, welche aus der besonderen Stellung der Finanzrechtsprechung oder aus bestimmten Kriterien der Änderung dieser Rechtsprechung resultieren, gibt es Bereiche, in denen sich das Verbot rückwirkender Rechtsprechungsänderung mit den bereits beschriebenen Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen deckt.

I. Echte - unechte Rückwirkung

1. Anwendbarkeit der Unterscheidung im Rechtsprechungsbereich

So gibt es auch im Bereich der Änderung einer höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung die Phä-

nomene der echten und der unechten Rückwirkung. Während die Rechtsprechung bei einer echten Rückwirkung den in der Vergangenheit liegenden Sachverhalten einen neuen, von der bisherigen Rechtsprechung abweichenden "judikatorischen Rechtswert" verleiht, werden bei einer unechten Rückwirkung die in der Vergangenheit begründeten Rechte, Rechtslagen und Rechtsverhältnisse -z.B. die an der bisherigen Rechtsprechung ausgerichteten Verträge- für die Zukunft einer neuen rechtlichen Behandlung unterstellt.

Die echte Rückwirkung findet dementsprechend ihre verfassungsrechtlichen Grenzen in den Grundsätzen der Orientierungs- und Realisierungssicherheit -und damit im Rechtsstaatsprinzip. Die Entscheidungen des obersten Finanzgerichts steuern nämlich das Verhalten der Bürger ebenso, wie dies durch die Regelungen des Gesetzgebers geschieht, und je dem konkreten Sachverhalt kann -vergleichbar mit der Erfassung von Sachverhalten durch die Regelungen des Gesetzgebers- auch durch die Rechtsprechung in jeder denkbaren Beziehung ein konkreter Rechtswert zugeordnet werden, der ihm dann im Hinblick auf das Verbot der Rückwirkung endgültig anhaftet. Bei der unechten Rückwirkung als einem zukunftsbezogenen Eingriff in die Planungen des Bürgers können sich -entsprechend den Auswirkungen der jeweils geänderten Rechtsprechung- Verstöße gegen verschiedene Normen der Verfassung ergeben¹. Eine

1) Ebenso im Ansatz BVerfGE 30, 391: Rückwirkende Anordnung des Gesetzgebers für einen Zeitraum, in dem eine höchstrichterliche Rechtsprechung über dieselbe Rechtsfrage bestand - die Frage, ob Art.14 GG verletzt war, wurde offengelassen. Vgl. auch W. Geiger, Bindungen, 124 (enteignungsgleicher Eingriff); E. Reimer, Neuheitsschädlichkeit der ausgelegten Unterlagen deutscher Patentanmeldungen und eingetragener Gebrauchsmuster: GRUR 56 (1958), 3-12 (10)(Patentrecht).

unzulässige unechte Rückwirkung wird dabei aber ebenso selten auftreten wie die unechte Rückwirkung von Steuergesetzen - es sei denn, daß die einzelnen Judikate konfiskatorisch (Art.14 GG) oder prohibitiv (Art.12 Abs.1 GG) wirken oder bei offensichtlicher Willkür gegen Art.3 Abs.1 GG oder gegen Art.2 Abs.1 GG bzw. gegen das Sozialstaatsprinzip verstoßen.

2. Regel - Ausnahme - Verhältnis bei echter Rückwirkung

Schließlich können auch die Aussagen auf das Verbot der rückwirkenden Rechtsprechungsänderung übertragen werden, welche im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum sog. Regel-Ausnahme-Verhältnis gemacht worden sind. Im Ergebnis ist dabei festgestellt worden, daß sich eine Einschränkung des Verbots der echten Rückwirkung grundsätzlich nicht rechtfertigen läßt, wenn in Wirklichkeit nur der Rechtsschein einer gültigen Norm gegeben war, wenn der Bürger in dem Zeitpunkt, auf den sich die Rückwirkung bezieht, mit dieser rechnen mußte, wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls der Rechtssicherheit übergeordnet sind und wenn die Rechtslage unklar und verworren war.

Zwar können auch höchstrichterliche Entscheidungen im Wege der Verfassungsbeschwerde vor das Bundesverfassungsgericht gebracht und aufgehoben werden, Art.93 Abs.1 Nr.4 a GG; §§ 13 Nr. 8 a, 90 Abs.1, 95 Abs.2 BVerfGG. Bis zu ihrer Aufhebung begründen sie aber wie die Gesetze, welche für nichtig erklärt worden sind, den Anschein eines verlässlichen

Orientierungsmaßstabs. Da der Bürger seine Dispositionen an diesem Maßstab ausrichtet, ist es nicht gerechtfertigt, ihn bis zur Veröffentlichung der Kassation der Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht in seiner Orientierungssicherheit zu beeinträchtigen und ihm den Schutz des Rückwirkungsverbots zu versagen.

Entsprechendes gilt auch für die Fälle, in denen dem Bürger angelastet werden soll, er habe mit einer Korrektur der Rechtsprechung rechnen müssen, z.B. weil die Rechtsprechung in der Literatur mit beachtlichen Gründen angegriffen worden ist¹. Die Rechtsprechung kann nämlich als Orientierungsmaßstab nicht dadurch in Frage gestellt werden, daß sie von der Wissenschaft kritisiert wird². Allein die Gerichte selbst oder die Gesetzgebung können die Motivationskraft der bisherigen Judikatur zerstören. Sie unterliegen dabei aber selbst den Einschränkungen des Rückwirkungsverbots.

Schließlich vermögen auch "zwingende Gründe des Gemeinwohls"³ oder unklare Aussagen der Rechtsprechung, etwa bei einer sehr oberflächlichen Behandlung einer Rechtsfrage⁴, keine Einschränkungen des Verbots rückwirkender Rechtsprechungsänderung herbeizuführen. Der Begriff "zwingende Gründe des Gemeinwohls" ist bereits wegen seiner Unbestimmtheit als Schranke des Rückwirkungsverbots rechtsstaatlich unangemessen, und Ergebnisse von Rechtsfragen,

1) So aber Grunsky, Rückwirkung, 19; Buchner, GS f. Dietz, 192; Wipprecht, Änderung der Rechtsprechung, 133.

2) Ebenso BFHE 80, 379; Richardi RdA 1972, 245.

3) Vgl. aber Grunsky, Rückwirkung, 18 f. Fn.37.

4) Zweigert/Kötz BB 1969, 454.

welche die Gerichte nur in groben Zügen erörtert haben, dienen dem Bürger ebenso als Orientierungsmaßstab wie jede andere, in allen Einzelheiten dargelegte Antwort auf ein bestimmtes Rechtsproblem.

II. Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung

Parallelen zum Verbot der Rückwirkung von Gesetzen ergeben sich auch bei der begünstigenden Rückwirkung. So ist die Anwendung der Regeln über die Nichtrückwirkung im konkreten Fall bei einer Änderung der Rechtsprechung nur dann geboten, wenn die Grenze der Steuerpflicht zum Nachteil des Staatsbürgers verschoben wird¹. Eine rückwirkende Begünstigung greift nicht in den Rechtssicherheits- und Freiheitsraum der Mitglieder unserer Rechtsgemeinschaft ein, sondern erweitert durch zusätzliche Handlungsmöglichkeiten letztlich die Freiheits-sphäre der Steuerpflichtigen. Entsprechendes gilt für die Rechtsprechungsänderungen, bei denen die neue Entscheidung zwar in der Begründung, nicht aber im Ergebnis, d.h. im Hinblick auf die zu zahlende Steuer, von der bisherigen Judikatur abweicht. Auch hier treten keine Belastungen auf, welche die verfassungsmäßig garantierten Rechte der Steuerpflichtigen beeinträchtigen.

Mit der rückwirkenden Besserstellung des Steuerpflichtigen ist allerdings stets eine mehr oder weniger große Belastung der Staatsfinanzen verbun-

1) Ebenso Maassen DB 1959, 1120; Mersmann Stuw 1969, 35 f.; Kohlmann, Staatsgeheimnis, 291; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.3 Abs.1 GG Anm.403 f.; Selmer StKonRep 1974, 118.

den. Dies wirft die Frage auf, ob die Finanzrechtsprechung nicht unzulässigerweise in die haushaltspolitische Priorität des Gesetzgebers eingreift¹. Allein auf Grund des dargelegten rechtstheoretisch-methodologischen Zusammenwirkens von Rechtsprechung und Gesetzgebung bei der Transformation des Steuerrechts in die gesellschaftliche Wirklichkeit sind aber haushaltspolitisch effektive Entscheidungen der Steuergerichte schlechthin unvermeidbar.

Zwar liegt der erste Schritt steuerinterventionistischer staatlicher Aktivität immer beim Parlament. Der materielle Steuergesetzgeber kann aber, soweit er überhaupt tätig wird, seine steuerpolitischen Ziele wegen der Abstraktheit der Gesetze nur unvollkommen determinieren und formulieren. Erst in den finanzgerichtlichen Entscheidungen werden die abstrakten steuerpolitischen Anordnungen des Parlaments in ein konkretes, haushaltspolitisch effektives Abgabenrecht umgesetzt. Dies gilt in allen Fällen, in denen die Finanzrichter steuergesetzliche Regelungen anwenden müssen, und zwar auch dann, wenn sie in Anwendung des geltenden Verfassungsrechts über die rückwirkende Anwendung steuerwirksamer Rechtsprechungsergebnisse entscheiden. Auch insoweit sind sie von der haushaltspolitischen Prärogative des Gesetzgebers allein gelassen und müssen, sofern sie sich nicht den Vorwurf der Rechtsverweigerung gefallen lassen wollen, eine konkrete und haushaltspolitisch wirksame Entscheidung treffen. Der Finanzrichter wird dadurch nicht selbst zum haushaltspolitischen Gesetzgeber.

1) Bedenken insoweit bei Starck VVDStRL 34 (1976), 83 f.

Er läßt vielmehr den von der Verfassung geschaffenen Raum des Gesetzgebers unberührt, in welchem dieser jederzeit von seinem ihm zustehenden Regelungsvorrecht Gebrauch machen kann. Nur insoweit sind nämlich der Entscheidung des Finanzrichters die Grenzen des sog. judicial-self-restraint (der Selbstbeschränkung des Richters bei der Entscheidung politischer Fragen) gesetzt, und nur insoweit ist es ihm verwehrt, "in den von der Verfassung geschaffenen und begrenzten Raum freier politischer Gestaltung einzugreifen"¹.

III. Sachlich-rechtliche und prozeßrechtliche Rückwirkung

Rechtsprechungsänderungen erfolgen nicht nur auf dem Gebiet des materiellen Rechts, sondern auch auf dem des Verfahrensrechts. Der Bürger wird gleichermaßen von ihnen betroffen, weil er sich nicht nur an gerichtlichen Äußerungen sachlich-rechtlicher Art orientiert, sondern auch die prozeßrechtlichen Judikate in seine Entscheidungen einbezieht, etwa die Präjudizien über die Zulässigkeit des Rechtswegs, über die Voraussetzungen der Rechtsmittel-

1) BVerfGE 36, 14 f. Der exakte Verlauf der Grenze zwischen gesetzgeberisch-politischer Entscheidungspriorität und richterlich-politischer Entscheidungsfreiheit ist allerdings noch weitgehend ungeklärt, vgl. H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, 171 ff.; Fr.A.Frhr.v.d.Heydte, Judicial self-restraint eines Verfassungsgerichts im freiheitlichen Rechtsstaat: Menschenwürde und freiheitliche Rechtsordnung, FS f. W. Geiger, Tübingen 1974, 909-924; R. Zuck, Political-Question-Doktrin, Judicial-self-restraint und das Bundesverfassungsgericht: JZ 1974, 361-368; H.-M. Pawlowski, Die rechtsstaatliche Dimension von Gesetzgebung und Judikatur: DÖV 1976, 505-511 (510).

tatbestände, über die Beweiswürdigung oder über die Feststellung des Streitwerts.

Materiellrechtliche und prozeßrechtliche Entscheidungen bilden somit in gleicher Weise einen Maßstab der Gewißheit und der Berechenbarkeit¹, welcher die Verhaltenserwartungen der Bürger "enttäuschungsfest stabilisiert"² und es bei entsprechender Anwendung rechtsstaatlicher Grundsätze für den Bereich der Rechtsprechungsänderungen verdient, gegen abweichende Entscheidungen staatlicher Organe abgesichert zu werden. Für das Verbot der Rückwirkung bedeutet dies, daß gerichtliche Äußerungen zum materiellen Recht und zum Verfahrensrecht nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Damit unterliegt die sachlich-rechtliche Rückwirkung nicht nur beim Erlaß neuer gesetzlicher Vorschriften, sondern auch bei einer Änderung der Finanzrechtsprechung denselben Regeln wie die prozeßrechtliche Rückwirkung³.

§ 28. Das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung in der Praxis der Finanzgerichte

Das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung ist damit in seiner grundsätzlichen normativen Relevanz und in seinen vielschichtigen

-
- 1) Vgl. E. Schuhmann, Die Prozeßökonomie als rechtsstaatliches Prinzip: FS f. K. Larenz, München 1973, 271-287 (280 f.).
 - 2) N. Luhmann, Positivität des Rechts als Voraussetzung einer modernen Gesellschaft: JbFRSRT 1 (1970), 179 f.
 - 3) Vgl. aber BGHZ 56, 365 ff.: In der dritten Instanz der ordentlichen Gerichtsbarkeit erfährt der Kläger, daß er sich -entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BGH zu demselben Sachverhalt- an die Verwaltungsgerichte wenden muß.

rechtstheoretischen Dimensionen dargestellt worden. Es bedarf allerdings nicht nur dieser theoretischen, wort- oder bewußtseinsmäßigen Manifestation, sondern muß auch in seinen Auswirkungen in der Wirklichkeit der Rechtsanwendung, speziell in der Praxis der Steuergerichte und der Finanzverwaltung beschrieben werden.

Die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof werden mit dem Rückwirkungsverbot jedesmal dann konfrontiert, wenn sie selbst in einem zur Entscheidung stehenden Fall von den Präjudizien des obersten Steuergerichts abweichen wollen. Dabei bieten sich für eine Verwirklichung des Rückwirkungsverbots in der Rechtsprechungspraxis vier Möglichkeiten an:

1. ein absolutes Verbot der Rechtsprechungsänderung,
2. ein modifiziertes Verbot der Rechtsprechungsänderung,
3. die abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO bzw. der Erlass der Steuern durch das Gericht im Billigkeitswege gemäß § 227 AO bei "Ermessensreduzierung auf Null",
4. die Einführung eines neuen Entscheidungsstils -"Prospective overruling"- im deutschen Recht.

I. Absolutes und modifiziertes Änderungsverbot

Ein absolutes oder ein modifiziertes Änderungsverbot hätte zur Folge, daß die Gerichte von der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr oder nur aus schwerwiegenden Gründen abweichen dürften. In ihren tatsächlichen Auswirkungen würde eine solche

Verpflichtung zur völligen Erstarrung, mindestens aber zu einer nicht unerheblichen Immobilität der Judikatur führen¹.

In rechtlicher Hinsicht wäre ein Änderungsverbot nicht mit der verfassungsmäßig gewährleisteten Unabhängigkeit der dritten Gewalt, Art. 97 Abs. 1 GG, zu vereinbaren, wonach jedem Richter die Freiheit und die Pflicht einer eigenverantwortlichen Urteilsbildung zukommt². Das Gericht kann und muß deshalb nach den zur Zeit seiner Entscheidung von ihm gewonnenen Erkenntnissen urteilen³. Die mehr oder weniger unbesehene Befolgung von Präjudizien ist ihm untersagt⁴.

II. Erlaß der Steuern

Die weitere Möglichkeit, wonach die Steuern im Billigkeitswege gemäß § 163 AO durch die Finanzgerichte anstelle der Finanzverwaltung abweichend festgesetzt bzw. gemäß § 227 AO erlassen werden dürften, würde eine allgemeine Verpflichtung der Finanzverwaltung voraussetzen, eine geänderte Rechtsprechung nicht anzuwenden. Nur in diesem Fall könnte nämlich das Ermessen der Verwaltung nach § 163 AO bzw. nach § 227 AO fehlerfrei in einer einzigen Richtung ausgeübt werden, sog. Ermessensreduzierung auf Null, und das Gericht dürfte

- 1) Buchner, GS f. Dietz, 195; Brox SAE 1964, 183; W. Mersmann, Grundsatzentscheidungen der höchsten Gerichte in Steuersachen: StKonRep 1966, 82-98 (91); Hanack AcP 167 (1967), 432.; Schefold NJW 1973, 124.
- 2) Vgl. auch § 1 GVG, § 25 DRiG.
- 3) Selmer StKonRep 1974, 120 Fn. 125 (Rechtsprechungsnachweise).
- 4) Larenz, FS f. Schima, 259; Schlüter, Obiter dictum, 48 f.; Säcker NJW 1968, 708.

bei der Ermessensentscheidung an die Stelle der Finanzverwaltung treten¹.

Zu einer Ermessensausübung durch die Finanzbehörden und zu einer möglichen gerichtlichen Entscheidung bei "Ermessensreduzierung auf Null" kann es aber deshalb nicht kommen, weil die Gerichte selbst und unmittelbar wegen ihrer Bindung an Gesetz und Recht das Verbot der Rückwirkung in ihre Entscheidung einbeziehen müssen, Art.20 Abs.3 GG². Die Rechtsprechung ist kraft eigener Kompetenz zur Erörterung der Rückwirkungsfrage verpflichtet, und zwar nicht nur in dem konkreten Fall, in welchem das Gericht seine Praxis ändern und gleichzeitig einen Sachverhalt nach den Grundsätzen dieser neuen Rechtsprechung beurteilen will, sondern auch dann, wenn in einer anderen Entscheidung die bisherige Rechtsprechung geändert worden ist und das Gericht nunmehr einen Sachverhalt beurteilen muß, welcher sich vor der Rechtsprechungsänderung ereignet hat. Für eine Billigkeitsmaßnahme der Verwaltung gemäß § 163 AO oder gemäß § 227 AO und für eine Entscheidung des Gerichts bei "Ermessensreduzierung auf Null" bleibt insoweit kein Raum, als sich die Rechtsprechung bereits selbst und unmittelbar mit dem Problem der Rückwirkung befassen muß³.

1) Vgl. GmS-OGB: BFHE 105, 102, 115 (für § 131 RAO, der §§ 163, 227 AO inhaltlich umfaßte).

2) H.K. Müller Stuw 1961, 686; Flume StJb 1964/65, 78 f.; Friedrich DB 1967, 1693; Littmann FR 1967, 423; Paulick FR 1967, 494 f.; Wipprecht, Änderung der Rechtsprechung, 123. Im Ergebnis ebenso Herrmann/Heuer, § 2 EStG Anm.86; Grieger BB 1963, 423; s.a. Zweigert/Kötz BB 1969, 455; Söhn FR 1971, 224 und o.V. -Wi-, Rückwirkende verschärfende Rechtsprechung-Anpassungsregelungen-Selbstbindung der Verwaltung: DB 1970, 2400-2402 (2401 f.) (offengelassen).

3) Verfahrensrechtlich ist dem Bürger auch hier der Weg zum Bundesverfassungsgericht eröffnet, wenn das zuständige Finanzgericht nicht selbst das Rückwirkungsverbot in seine Entscheidung einbezieht, Art.20 Abs.3 GG i.V.m. Art.2 Abs.1 GG.

III. Prospective overruling

1. Darstellung der Entscheidungsmethode

Eine hinreichende Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Verbots der Rückwirkung bei gleichzeitiger Wahrung der richterlichen Pflicht zur eigenverantwortlichen Urteilsbildung¹ ermöglicht ein Entscheidungsstil, welcher im amerikanischen Rechtsbereich als Methode der zukunftsbezogenen Rechtsprechungsänderung, als "prospective overruling", bekannt ist und welcher auch in der deutschen Rechtsprechungspraxis Anwendung finden kann. Das Gericht sollte dabei zum Ausdruck bringen, daß es unter Wahrung seines Auftrages zur Rechtsgewinnung und zur gerechten Entscheidung des Einzelfalls ein Ergebnis gefunden habe, welches nicht mit den bisherigen Aussagen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu derselben Rechtsfrage in Einklang stehe.

-
- 1) Ein Widerstreit zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit braucht dabei nicht zu Lasten einer dieser Forderungen gelöst zu werden. So aber bereits Blomeyer/Gerland/Zeiler DJZ 36 (1931), 1348 ff., die eine Erstarrung der Rechtsprechung zugunsten der Rechtssicherheit in Kauf nehmen wollten. Vgl. außerdem: Buchner, GS f. Dietz, 195; Grunsky, Rückwirkung, 6; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 327; H.K. Müller StuW 1961, 690, 693; Brox SAE 1964, 183; Sperl ÖJZ 1968, 259; Zweigert/Kötz BB 1969, 454; Selmer StKonRep 1974, 125. Der Vorzug des Prospective overruling liegt gerade darin, daß die Stabilitätswirkungen vorhandener Erkenntnisse berücksichtigt werden, ohne gleichzeitig Flexibilität zu eliminieren, vgl. Kriele, Rechtsgewinnung, 287; W. Zeidler, Richter und Verfassung: DÖV 1971, 6-16 (14); Birk JZ 1974, 742. Zur Vereinbarkeit von Flexibilität und Stabilität im Recht s.a. Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.3 Abs.1 GG Anm.194, 196, 200, 203, 213; N. Luhmann, Grundrechte als Institution, Berlin 1965, 212; für den BFH insb. Ziemer FR 1973, 227.

Gleichzeitig sollte es aber bei echter Rückwirkung darlegen, daß es bei einer Änderung seiner Rechtsprechung das Verbot der belastenden Rückwirkung beachten müsse und deshalb nach dem Rechtsstaatsprinzip die neue Rechtserkenntnis nicht auf den zur Entscheidung stehenden Sachverhalt anwenden dürfe. Bei einer unechten Rückwirkung, d.h. bei einer zukunftsbezogenen Einwirkung der neuen Rechtsprechung auf laufende Verträge oder bestehende Rechte sollte das Gericht einen angemessenen Modus des Übergangs anregen und dem Bürger während des Übergangszeitraums eine Anpassung seiner Verträge anheimstellen¹.

2. OVERRULING UND INSTANZENZUG

Finanzgerichte und Bundesfinanzhof können in gleicher Weise diesen Entscheidungsstil üben, wobei allerdings nur die Rechtsprechung des obersten Steuergerichts dem Bürger eine neue, verfassungsrechtlich abgesicherte Basis für rational einsichtige Empfehlungen und Vorhersagen auf dem Gebiet des Rechts zu bieten vermag². Bei Änderungen in der Entscheidungspraxis der unteren Instanz wird aber die Finanzverwaltung als Prozeßpartei in der

-
- 1) Das amerikanische "prospective overruling" bezieht sich ausschließlich auf die Sachverhalts-situation, die der echten Rückwirkung entspricht. Ein Übergangsverfahren bei unechter Rückwirkung ist nicht vorgesehen.
 - 2) Das oberste Steuergericht kann daher zusätzlich in der Entscheidung ankündigen, daß es in Zukunft die neu entwickelten Grundsätze anwenden werde (Von-nun-an-Klausel); ebenso Kisker, Rückwirkung, 41 Fn.2, 124; Maunz/Dürig/Herzog (Dürig), Art.3 Abs.1 GG Anm.405, 407, Art.103 GG Anm.112 Fn.2; G.u.D. Reinicke MDR 1956, 327; s.a. H. Wiedemann, Urteilsanmerkung: AP Nr.9 zu § 75 b HGB, 351-353 (352) - sowie die Tenorierungsvorschläge bei H.K. Müller StuW 1961, 699; Kohlmann, Staatsgeheimnis, 290. Zur Kritik dieser Tenorierung insb. im Strafprozeß vgl. Tröndle, FS f. Dreher, 125 ff.

Regel den Weg zum Bundesfinanzhof beschreiten, der ihr bei Abweichung der Rechtsprechung des Finanzgerichts von einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs stets eröffnet ist, § 115 Abs.1 Nr.2 FGO. Sie kommt damit in vollem Umfang ihrer Verpflichtung zur sorgsamsten Verwaltung der Steuergelder nach, weil sie möglicherweise in der zweiten Instanz eine für sie günstige höchstrichterliche Entscheidung zur Beurteilung eines Steuertatbestandes herbeiführen kann, welche zwar den Bürger nicht rückwirkend belastet, gleichzeitig aber in Zukunft neue Quellen für die Erhebung von Abgaben erschließt.

3. Widerlegung positiv-rechtlicher und rechtspolitischer Bedenken

Die Literatur hat gegen die Übernahme des Prospective overruling in das deutsche Recht mehrere Einwände vorgetragen. Sie hat einmal darauf hingewiesen, daß die bloße Ankündigung einer zukünftig abweichenden Entscheidungspraxis lediglich ein Obiter dictum sei, welches keinen Maßstab für das Verhalten des Bürgers in der Zukunft darstellen könne¹. Dieser Einwand läßt sich aber mit dem Argument entkräften, daß Rationes decidendi und Obiter dicta im Hinblick auf die Begründung oder die Zerstörung von Verhaltenserwartungen des Bürgers gleichwertig sind. Sie entstammen in gleicher Weise einer höchstrichterlichen Entscheidung und tragen ohne Unterschied zur Einheitlichkeit der Rechtsprechung und zur Sicherheit des Rechts bei.

1) U. Diederichsen, Buchbesprechung: DNotZ 1968, 576-578 (577).

Auch ein Obiter dictum, welches die künftige Anwendung einer neuen Rechtsprechung verkündet, kann daher die Steuerungswirkungen der bisherigen Rechtsprechung aufheben und neue Empfehlungen für ein rechtlich angemessenes Handeln aussprechen¹.

Als zweiter Einwand wird vorgetragen, die zukunftsgerichtete Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei ihrem Wesen nach Gesetzgebung und verstoße gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung². Dieser Einwand liegt nahe, weil die Tätigkeiten des obersten Steuergerichts und des Steuergesetzgebers wertungsmäßig insofern vergleichbar sind, als sie das Verhalten der Bürger in eine bestimmte Richtung lenken und die Momente der Dauer und der Ordnung in das Leben der Bürger hineintragen. Die wertungsmäßige Vergleichbarkeit von Rechtsprechung und Gesetzgebung im Hinblick auf die Sicherheit des Rechts, die Rechtfertigung für eine Aufnahme der Rechtsprechung in den dogmatischen Bereich des Verbots der Rückwirkung, läßt aber den Kernbereich von Gesetzgebung und Rechtsprechung unberührt³. Sie führt nicht zu einer Usurpation der Gesetzgebungskompetenz durch den Richter. Vielmehr haben Gesetzgebung und Rechtsprechung nach wie vor ihren autonomen Aufgabenbereich, in dem sie gemeinsam in hermeneutischem Zusammenwirken zur Realisierung der Gerechtigkeit in unserer Rechtsgemeinschaft beitragen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung greift deshalb auch dann nicht in den Bereich der Gesetzgebung über, wenn sie in Wahrnehmung ihrer Aufgaben für die Verwirklichung von Rechtssicherheit und Rechtseinheit eine abweichende Entscheidungspraxis

1) Vgl. Birk JZ 1974, 739.

2) Diederichsen DNotZ 1968, 577; Knittel, Rückwirkung, 39.

3) Vgl. BVerfGE 18, 237 f.; 21, 4; 25, 40.

für die Zukunft ankündigt. Der Grundsatz der Gewaltenteilung ist somit nicht verletzt¹.

Das Verfahren des Prospective overruling führt auch nicht dazu, daß niemand mehr eine Klage erheben würde, weil eine neue Rechtsauffassung erst in der Zukunft Anwendung finden könnte². Die Steuerpflichtigen werden nach wie vor Prozesse anstrengen, wenn sie sich eine für sie günstigere neue Judikatur versprechen. Diese muß nämlich noch unmittelbar im laufenden Prozeß angewandt werden, weil die begünstigende Rückwirkung keinen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt. Ein hinreichender Anlaß für einen Prozeß wird nach wie vor auch dann gegeben sein, wenn die Finanzverwaltung eine für sie günstigere Rechtsprechung erstrebt und einem Steuerpflichtigen gegenüber die Befolgung der bisherigen Rechtsprechung verweigert. Auf diese Weise kann die Finanzverwaltung ebenfalls Einfluß auf die Weiterentwicklung der Judikatur nehmen und eine Rechtsfrage erneut vor den Bundesfinanzhof brin-

-
- 1) Ebenso Birk JZ 1974, 742. Bedenken bestehen allerdings gegen die gerichtliche Festlegung einer Übergangsregelung, nachdem zuvor in demselben Urteil eine Rechtsverordnung oder Satzung für nichtig erklärt worden ist (so z.B. OVG Münster DVBl 1970, 294 f.). Das Gericht überschreitet mit dem unmittelbaren Erlaß einer Übergangsregelung seinen Funktionsbereich und übt materielle Gesetzgebungsgewalt aus; wie hier: Hoppe, Urteilsanmerkung: DVBl 1970, 295-296 (295).
 - 2) So aber Säcker NJW 1968, 709; Ossenbühl DÖV 1972, 33; Kisker VVDStRL 32 (1974), 188 f. Vgl. auch Knittel, Rückwirkung, 40; Grunsky, Rückwirkung, 23.

gen¹. Das Verfahren des Prospective overruling stellt somit keine Gefahr für die Fortentwicklung der Rechtsordnung dar. Die Hilfe der Gerichte wird bei Anwendung dieser Methode auch weiterhin unvermindert in Anspruch genommen werden².

Weitere rechtspolitische oder auch verfassungsrechtliche Vorbehalte sind gegenüber der Methode des Prospective overruling nicht ersichtlich. Die Praxis des Prospective overruling vermag vielmehr den Forderungen unserer Rechtsordnung, insbesondere nach Flexibilität und Stabilität, in einem ausgewogenen Maß entgegenzukommen. Eines besonderen Eingreifens des Gesetzgebers zur Lösung des Problems der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, etwa die Einführung einer Entschädigungsregelung³ oder der Erlass der Gerichtskosten⁴ für den Fall, daß sich eine Rechtsprechungsänderung im

-
- 1) Vgl. dazu den BMF-Erlaß v. 11.2.1956 (BB 1956, 230): "Wenn der Bundesminister der Finanzen - soweit er für die Verwaltung der Steuern zuständig ist - nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes zu der Überzeugung gelangt, daß gegen die allgemeine Anwendung des Urteils oder der vom Bundesfinanzhof daraus abgeleiteten Rechtsätze schwere Bedenken bestehen, wird er sich mit dem Bundesfinanzhof in Verbindung setzen, um in der strittigen Frage eine erneute Entscheidung des Bundesfinanzhofes herbeizuführen. Er wird in derartigen Fällen seine nachgeordneten Verwaltungsstellen in der Regel anweisen, Besteuerungsverfahren, deren Entscheidung von der strittigen Rechtsfrage abhängt, bis zu der erneuten Entscheidung des Bundesfinanzhofes zurückzustellen. Der Bundesfinanzhof wird über den Musterfall beschleunigt entscheiden. Auch die Finanzgerichte sollen gebeten werden, einen solchen Fall vorrangig zu behandeln."
 - 2) Dies zeigt auch die amerikanische Praxis, wo das Verfahren des Prospective overruling mehr als einhundert Jahre lang geübt wird.
 - 3) So aber Grunsky, Rückwirkung, 23.
 - 4) Vgl. BFHE 83, 139 f.; J. Ipsen, Richterrecht und Verfassung, Berlin 1975, 229.

Prozeß nachteilig für den Kläger auswirken könnte, bedarf es daher nicht.

4. Prospective overruling und Steuerrechtsdatenbanken

Die Verwirklichung des Gebots der Nichtrückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung setzt voraus, daß die Richter der Finanzgerichtsbarkeit die bisher veröffentlichten Entscheidungen des obersten Steuergerichts möglichst umfassend in ihren Erkenntnishorizont aufgenommen haben. Nur so können sie beurteilen, ob zu der streitigen Rechtsfrage bereits ein Präjudiz vorliegt, welches dann aus verfassungsrechtlichen Gründen beachtet werden muß.

Bei der Beschaffung von Informationen über die bestehende Rechtsprechung waren die Richter bisher auf die Lektüre von Entscheidungssammlungen und Fachzeitschriften angewiesen. Seit kurzem steht als Informationsträger auch eine Datenbank für Finanzurteile zur Verfügung, bei welcher die bisherige Rechtsprechung zum Direktabruf bereitgehalten wird¹. Bis 1980 soll ein automatisiertes Informationssystem des Bundes -JURIS- mit einem Untersystem für Steuerrecht entwickelt werden, welches auf Bundesebene Auskünfte über die Praxis der Recht-

1) Datenbank der Datenverarbeitungsorganisation der Steuerbevollmächtigten (DATEV) bei der OFD Nürnberg; angeschlossen sind neben der OFD Nürnberg alle 36 Finanzämter des OFD-Bezirks (Anschluß der OFD München geplant) sowie die über 10.000 Mitglieder der DATEV; vgl. auch o.V., Steuerrecht aus dem Elektronengehirn, Süddeutsche Zeitung Nr.93 v. 22.4.1974, 11; J. Conradi, Die Dokumentation höchstrichterlicher Steuerentscheidungen in der Fachliteratur und in der DATEV-Steuerrechtsdatenbank: DSWR 1975 (Sonderheft Oktober) 13-20.

sprechung vermitteln wird¹. Für den Richter können diese Informationsträger alle keine automatischen Entscheidungsvorschläge erstellen. Sie sind aber wichtige Hilfsmittel zur optimalen Vermittlung des Informationsangebots auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit und tragen damit auch zur Verwirklichung eines umfassenderen rechtsstaatlichen Schutzes des Bürgers vor der unzulässigen Rückwirkung einer neuen Rechtsprechung bei.

§ 29. Das Verbot der Rückwirkung bei einer
Änderung der Rechtsprechung in der
Praxis der Finanzverwaltung

Das Verbot der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung muß nicht nur von den Finanzgerichten, sondern auch von der Finanzverwaltung beachtet werden. Es kann sowohl bei der Veranlagung von Einzelfällen Bedeutung erlangen als auch bei Maßnahmen, welche die Finanzverwaltung zulässigerweise für eine Mehrzahl von Fällen gleichzeitig trifft, etwa bei der Abfassung von Richtlinien für Gruppen gleichgelagerter Einzelfälle. Der Bürger hat dabei unterschiedliche Rechte, je nachdem, ob die Rechtsprechungsänderung zu seinen Lasten oder zu seinen Gunsten wirkt.

I. Belastende Rückwirkung bei der Einzelfall-
veranlagung

Gegen die belastende Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung ist der Bürger in allen Ab-

1) Vgl. Bundesministerium der Justiz (Hg.), Das Juristische Informationssystem - Analyse, Planung, Vorschläge. Bericht der Projektgruppe BMJ/GMD und CEIR, Karlsruhe 1972.

schnitten des Besteuerungsverfahrens geschützt, gleichgültig, ob ein Steuerbescheid oder eine sonstige Verfügung an ihn gerichtet wird.

1. Steuerbescheide

a. Nicht-bestandskräftig veranlagte und nicht verjährte Steuern

Bei Steuerbescheiden (§ 155 Abs.1 AO) darf die Finanzverwaltung bereits bei der Ausfertigung, d.h. noch bevor die Bescheide durch Bekanntgabe gemäß §§ 124, 122 AO wirksam werden, wegen ihrer Bindung an Gesetz und Recht, Art.20 Abs.3 GG, nicht gegen das verfassungsrechtlich verbürgte Gebot der Nichtrückwirkung verstoßen. Sofern der Bürger sich nämlich bei der Vornahme seiner Dispositionen auf die bisherige Rechtsprechung verlassen durfte, kann ihn die Verwaltung nach Änderung dieser Rechtsprechung nicht rückwirkend belasten. Erläßt die Verwaltung dennoch einen rückwirkend belastenden Steuerbescheid, so kann der Steuerpflichtige seine Rechte vor der Einspruchsbehörde bzw. vor den Finanzgerichten geltend machen. Auch diese Rechtsmittelinstanzen müssen dann das Rückwirkungsverbot in ihre Entscheidung einbeziehen, Art.20 Abs.3 GG.

b. Bestandskräftig veranlagte und nicht verjährte Steuern

Nach Eintritt der formellen Bestandskraft ist der Steuerpflichtige ebenfalls gegen rückwirkende Rechtsprechungsänderungen geschützt. Zwar können unanfechtbare Steuerbescheide (und die ihnen gleich-

stehenden Bescheide)¹ bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§§ 169-171 AO) unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165, 172-175, 177 AO zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden². Hier schränkt aber § 176 AO als Sonderregelung des allgemeinen Rückwirkungsverbots die Möglichkeit der Einbeziehung einer neuen Rechtsprechung in die Änderung und Aufhebung von Steuerbescheiden ein. Entsprechendes gilt bei der Fehlerfortschreibung nach § 22 BewG und bei der fehlerbeseitigenden Neuveranlagung gemäß § 16 VStG und § 17 GrStG, bei denen § 176 AO analog anzuwenden ist.

c. Verjährte Steuern

Wenn schließlich bei unanfechtbaren Bescheiden auch noch die Festsetzungsfrist, §§ 169-171 AO³, abgelaufen ist, kann die Finanzverwaltung keinerlei Ansprüche mehr geltend machen. Ein besonderer Schutz des Bürgers durch die Regeln über die Nichtrückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung ist für diesen Fall entbehrlich, da Rechtssicherheit und Rechtsfriede bei verjährten Steuern jegliche Änderung oder Aufhebung von Bescheiden verbieten.

-
- 1) Z.B. Steueranmeldungen (§§ 150 Abs.1 Satz 2, 168 AO), Feststellungsbescheide (§ 181 Abs.1 AO), Meßbescheide (§ 184 Abs.1 Satz 3 AO).
 - 2) Die Aufhebung oder Änderung bestandskräftiger Bescheide ist allerdings ausgeschlossen, soweit die Veranlagung nicht im Verwaltungsverfahren (einschl. Einspruchsverfahren), sondern in einer finanzgerichtlichen Entscheidung ihren Abschluß gefunden hat, formelle und materielle Rechtskraft gem. §§ 100 Abs.1 Satz 1, 110 Abs.1 FGO. Die Verwaltung darf diese Rechtskraft nicht durchbrechen; vgl. Ziemer/Birkholz, § 110 FGO Anm.70 c.
 - 3) Für die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und für die vorläufige Steuerfestsetzung gilt § 169 AO entsprechend; vg. §§ 164 Abs.4, 171 Abs.8 AO.

2. Sonstige Verfügungen

Auch beim Erlass sonstiger Verfügungen, die keine Steuerbescheide oder diesen gleichgestellte Bescheide sind¹, ist der Bürger gegen rückwirkende Belastungen geschützt. Zwar gilt bei diesen Verfügungen die spezielle Regelung des § 176 AO nicht². Der Steuerpflichtige ist aber durch das allgemeine Rückwirkungsverbot abgesichert.

Wenn die Finanzverwaltung erstmals eine solche Verfügung ausfertigt oder nach zulässiger Rücknahme oder zulässigem Widerruf (§§ 130, 131 AO) erneut erläßt, muß sie berücksichtigen, daß der Bürger seine Dispositionen an der bisherigen Rechtsprechung ausgerichtet hat. Ein nachträglicher Entzug dieser Dispositionsgrundlage zu Lasten des Bürgers ist unzulässig.

II. Begünstigende Rückwirkung bei der Einzelfallveranlagung

Bei einer Änderung der Rechtsprechung zum Vorteil der Bürger kann der Steuerpflichtige -wenn er nicht selbst die Änderung veranlaßt und ein für ihn günstiges Urteil erstritten hat- allerdings kaum mit einer nachträglichen Änderung von Steuerbescheiden oder sonstigen Verfügungen zu seinen Gunsten rechnen.

1) Z.B. Haftungs- und Duldungsbescheide, § 191 AO; Abrechnungsbescheide, § 218 Abs.2 AO; Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Erzwingungsgeld, § 152 und § 328 AO, usw.

2) Kühn/Kutter/Hofmann, 12.Aufl., vor §§ 172 mit 177 AO Anm.1.

1. Steuerbescheide

Sofern nämlich Steuerbescheide formell bestandskräftig sind, können sie zugunsten der Steuerpflichtigen ebenfalls nur unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165, 172 - 175, 177 AO aufgehoben oder geändert werden. Dabei steht die Aufhebung oder Änderung nach §§ 164, 165 und 172 AO -einschließlich der einschlägigen Folge- und Kompensationsberichtigungen nach §§ 174, 175 Nr.1 bzw. 177 AO- im Ermessen der Finanzverwaltung. Diese ist damit nur dann zur Berücksichtigung einer neuen, für den Steuerpflichtigen günstigeren Rechtsprechung verpflichtet, wenn sie in gleichgelagerten Fällen eine Berichtigung von Steuerbescheiden durchgeführt hat (Ermessensbindung gemäß Art.3 Abs.1 GG)¹.

Eine zwingende, nicht im Ermessen der Verwaltung stehende Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 173 Abs.1 Nr.2 AO -einschließlich etwaiger Folge- und Kompensationsberichtigungen nach §§ 174, 175 Nr.1 bzw. 177 AO- ist ebenfalls nicht möglich, da bei einer Rechtsprechungsänderung die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift, insbesondere ein

1) Vgl. Stieler/G. Felix/K. Nake/A. Spitaler, Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide zu Gunsten des Steuerpflichtigen: BB 1955, 442-446 (442 ff.); O. Sauer, Berichtigung von Steuerbescheiden zugunsten des Steuerpflichtigen bei Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Steuergesetze: StuW 1962, 579-598 (589); Hanack AcP 167 (1967), 433; Mersmann StuW 1969, 35 f.; E. Schneider MDR 1971, 711. Ausnahme: rechtskräftige Entscheidungen nach §§ 100 Abs.1 Satz 1, 110 Abs.1 FGO. Die Verwaltung darf auch hier die materielle Rechtskraft finanzgerichtlicher Entscheidungen nicht durchbrechen.

nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln, nicht gegeben sind. Zwar kann eine Rechtsprechungsänderung dazu führen, daß bekannte Tatsachen oder Beweismittel erst unter dem Gesichtspunkt einer neuen, geänderten Rechtsprechung rechtliche Bedeutung erlangen. Diese bloße Änderung des Ergebnisses einer juristischen Subsumtion hat aber keinen Einfluß auf die völlig andersgelagerte Frage des § 173 Abs.1 Nr.2 AO, ob eine Tatsache (oder ein Beweismittel) neu ist, d.h. zur Zeit der ursprünglichen Veranlagung zwar vorhanden, bis zum Erlaß des Bescheides aber der Finanzbehörde noch nicht bekannt war. Tatsachen oder Beweismittel, die eine Finanzbehörde zwar gekannt, aber lediglich früher wegen einer anderen Rechtsauffassung für unmaßgeblich gehalten hat, dürfen daher nicht dazu benutzt werden, einen Bescheid nach § 173 Abs.1 Nr.2 AO zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern¹.

2. Sonstige Verfügungen

Schließlich kann auch die Rücknahme oder der Widerruf sonstiger Verfügungen, die auf Grund einer Rechtsprechungsänderung nachträglich rechtswidrig werden, nach Eintritt der formellen Bestandskraft dieser Verfügungen nicht zwingend verlangt werden. Die Rücknahme oder der Widerruf bestandskräftiger belastender Verfügungen steht -gleichgültig, ob man den Steuerverwaltungsakt nach der Rechtsprechungsänderung als ursprünglich rechtswidrige (§ 130 Abs.1 AO) oder als ursprünglich rechtmäßige Ver-

1) Kühn/Kutter/Hofmann, 12.Aufl., § 173 AO Anm.2 c, § 176 AO Anm.1 (Abschn.V); B. Schwarz (Hg.), Abgabenordnung, Freiburg/Br. 1976, § 173 Anm.8 (bearb. v. Frotscher).

fügung (§ 131 Abs.1 AO) ansieht- im Ermessen der Finanzbehörde.

Der Steuerpflichtige hat demnach grundsätzlich nur einen sog. formellen Anspruch auf fehlerfreie Ausübung des Ermessens, den er gegebenenfalls im Wege der Bescheidungsklage geltend machen kann. Nur im Ausnahmefall kann dieser Anspruch auf Ermessensausübung zu einem materiellen, subjektiven öffentlichen Recht auf Vornahme erstarken, wenn nämlich die Finanzverwaltung in gleichgelagerten Fällen von ihrer Rücknahme- bzw. Widerrufsbefugnis Gebrauch gemacht und damit ihr Ermessen nach Art.3 Abs.1 GG gebunden hat.

III. Richtlinien der Verwaltung für Gruppen gleichgelagerter Einzelfälle

Zur Wahrung des Gebots der steuerlichen Gleichmäßigkeit können die Bundesregierung und die obersten Verwaltungsbehörden in Bund und Ländern Rund- erlasse, Richtlinien und sonstige Verwaltungsvorschriften erlassen, in denen sie bestehende Rechtsvorschriften erläutern und Zweifelsfragen aus der Sicht der Finanzverwaltung klarstellen¹. Im Rahmen dieser Weisungsbefugnis dürfen die obersten Verwaltungsstellen etwa ihre nachgeordneten Behörden anweisen, ihren Entscheidungen -vorbehaltlich abweichender Anordnung in besonderen Fällen- die vom Bundesfinanzhof vertretene Rechtsauffassung zugrunde zu legen. Sie haben außerdem eine Vielzahl von Judizien des obersten Steuergerichts in

1) Vgl. Maunz/Dürig/Herzog (Maunz), Art.108 GG Anm. 48 ff.

ihre Richtlinien unmittelbar aufgenommen. Bei einer Änderung der höchstichterlichen Rechtsprechung sollten deshalb die obersten Behörden nicht nur die Richtlinien entsprechend an die neue Judikatur anpassen, sondern auch auf das verfassungsrechtliche Gebot hinweisen, die geänderte Rechtsprechung nicht für die Vergangenheit zu Lasten des Bürgers anzuwenden. Auf diese Weise könnte eine Vielzahl von Prozessen vermieden werden, welche immer dann angestrengt werden müßten, wenn die Verwaltung im konkreten Fall das Verbot der belastenden Rückwirkung mißachtet hat.

Schließlich könnten Verwaltungsanordnungen auch bei Rechtsprechungsänderungen zugunsten des Bürgers einen entscheidenden Beitrag zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten. Hier ist nämlich die Gefahr der Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen besonders groß, wenn jedes Finanzamt bei der Ermessensausübung hinsichtlich der Änderung oder Aufhebung bestandskräftiger Bescheide selbst entscheiden soll.

§ 30. Zusammenfassung

1. Die Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen schützen den Bürger nur so weit, wie der Gesetzgeber das geltende Recht vorzuzeichnen und festzulegen vermag. Sie können wegen der grundsätzlichen wertungsmäßigen Verschiedenheit von Gesetzgebung und Rechtsprechung nicht unmittelbar auf den Sachverhalt der Rechtsprechungsänderung angewandt werden, obwohl die Bürger bei der Verwirklichung ihrer Sozialbezüge sowohl auf die Gesetze als auch auf die Ergebnisse richterlicher Rechtsfindung vertrauen.

Gesetzgebung und Rechtsprechung tragen beide zur Entstehung von Normativität bei, sind aber trotz ihrer wechselseitigen Bezogenheit nicht wesensgleich, sondern in ihrer Entscheidung autonom - der Gesetzgeber, indem er bestimmte typische Fälle und Fallgruppen vorentwirft und mit Rechtswirkungen ausstattet, und die Rechtsprechung, indem sie aus diesen gesetzlichen Regelungsmustern für die Sachverhalte der Lebenswirklichkeit Entscheidungen trifft, die auf Rechtssicherheit und Gerechtigkeit ausgerichtet sind.

Dies gilt auch für das Verhältnis von Steuergesetzgebung und Finanzrechtsprechung, deren hermeneutische Problematik mit der allgemeinen Frage nach der legislatorischen und judiziellen Transformation rechtlicher Normen in die gesellschaftliche Wirklichkeit identisch ist. Obwohl Steuergesetze einen hohen Grad an technischer Positivität aufweisen, bedürfen auch sie der Auslegung. Sie un-

terscheiden sich von anderen Gesetzen nur graduell, nicht aber prinzipiell.

2. Bei Rechtsprechungsänderungen im Bereich der Finanzgerichtsbarkeit wird der Bürger durch die Sondervorschrift des § 176 AO insoweit geschützt, als die Finanzverwaltung einen Aufhebungs- oder Änderungsbescheid zum Nachteil des Steuerpflichtigen nicht auf eine Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stützen darf. § 176 AO gilt entsprechend bei der Fehlerfortschreibung gemäß § 22 Abs.3 Satz 2 und 3 BewG und bei der Neuveranlagung gemäß §§ 16 Abs.2 Satz 2 und 3 VStG, 17 Abs.2 Nr.2 GrStG.

Über diese Sonderregelungen hinaus sprechen gewichtige positiv-rechtliche, rechtssoziologische und ethisch-rechtspolitische Argumente dafür, die Regeln über die Nichtrückwirkung von Gesetzen bei einer Änderung der Rechtsprechung entsprechend und generell anzuwenden. Insbesondere die Vorschriften über die herausragende Stellung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung bei der Vereinheitlichung der Judikatur, die maßgebende faktische Bedeutung dieser Rechtsprechung bei der Steuerung des Verhaltens der Bürger und das elementare Bedürfnis der Steuerpflichtigen nach möglichst weitreichenden Sicherheitsgarantien des Rechts legen es nahe, auch die Aussagen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung als sichere -wenn auch korrigierbare- Basis für rational einsichtige Empfehlungen und Vorhersagen auf dem Gebiet des Rechts anzusehen. Die abstrakten Vertrauensmaßstäbe des Gesetzes werden auf diese Weise bei vergleichbarer Motivationslage durch konkrete Garantien der höchstrichterlichen Rechtsprechung verwirklicht und ergänzt, das

tatsächlich vorhandene Vertrauen der Bürger in Empfehlungen und Vorhersagen auf dem Gebiet des Rechts dogmatisch abgesichert.

3. Für die Durchführung des Rückwirkungsverbots in der Praxis der Finanzgerichte erweist sich der Entscheidungsstil einer zukunftsorientierten Rechtsprechungsänderung als angemessen, wie er vom Bundesfinanzhof bereits in einzelnen Judikaten geübt, anschließend aber wieder aufgegeben worden ist. Die Gerichte sollten bei dieser Methode zum Ausdruck bringen, daß sie unter Wahrung ihres Auftrags zur Rechtsgewinnung und zur gerechten Entscheidung des Einzelfalls ein Ergebnis gefunden haben, welches nicht mit der bisherigen Auffassung der höchststrichterlichen Rechtsprechung zu derselben Rechtsfrage in Einklang steht. Gleichzeitig sollten sie aber darlegen, daß sie bei einer Änderung ihrer Rechtsprechung das Verbot der belastenden Rückwirkung beachten müssen und deshalb die neue Rechtserkenntnis nicht auf den zur Entscheidung stehenden Sachverhalt anwenden dürfen.

In der Praxis der Finanzverwaltung kann das Rückwirkungsverbot bis zur Verjährung der Steuern in jeder Lage des Veranlagungsverfahrens berücksichtigt werden. Es gilt nicht nur bei der Änderung oder Aufhebung bestandskräftiger Steuerbescheide, § 176 AO, sondern bereits vor deren Bestandskraft. Auch bei Steuerverwaltungsakten, auf welche die Vorschriften über Steuerbescheide keine Anwendung finden, gilt das allgemeine Verbot, den Bürger bei einer rückwirkenden Änderung der Finanzrechtsprechung zu belasten. Im übrigen obliegt es der Bundesregierung und den obersten Verwaltungsbehörden, durch den Erlass von Richtlinien eine einheitliche

Behandlung gleichgelagerter Fälle bei Rechtsprechungsänderungen sicherzustellen.

So kann die theoretisch entwickelte Lösung in der Praxis der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung verwirklicht werden, ohne daß die Rechtssicherheitsgarantien der bisherigen Rechtsordnung hinter neue Rechtserkenntnisse zurücktreten müssen. Das Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung mündet damit nicht in eine unaufhebbare Antinomie von Stabilität und Flexibilität, sondern findet eine sachgerechte und praktisch verwertbare Lösung im harmonischen Zusammenwirken und Nebeneinander von Bewahrung und Fortschritt, von Rechtssicherheit und Gerechtigkeit.

Lebenslauf

B i s c h o f f , Peter Ferdinand
geboren am 28.04.1945 in Hohenwart/Oberbayern
Staatsangehörigkeit: deutsch

Eltern:

Ferdinand Bischoff und Elisabeth Bischoff, geb. Ehmann
Beruf des Vaters: Beamter bei der bayer. Landespolizei

Reifezeugnis:

22.07.1964, Scheiner-Gymnasium Ingolstadt (mathematisch-naturwissenschaftlicher Zweig)

Hochschulbesuch:

Studium der Rechtswissenschaft und der Betriebswirtschaftslehre
an den Universitäten München (WS 1964/65 - SS 1968) und Münster
(WS 1968/69 - SS 1971)

Praktika während der Hochschulzeit:

1964 - 1965: 6 Monate betriebswirtschaftliches Praktikum bei der
Deutschen Shell AG
1970: studentische Hilfskraft am Institut für ausländisches
und internationales Wirtschafts- und Privatrecht, Uni-
versität Münster (Prof. Dr. Knopp)

Prüfungen:

19.06.1971: Erste juristische Staatsprüfung beim Oberlandes-
gericht Hamm
12.08.1977: Zweite juristische Staatsprüfung beim Oberlandes-
gericht München

Berufsweg:

1971 - 1972: Referent für Steuerrecht und Steuerpolitik beim West-
fälisch-Lippischen Landwirtschaftsverband in Münster
1973 - 1974: Promotionsstudium (Rechtswissenschaft und Philosophie)
in Münster
1975 - 1977: juristischer Vorbereitungsdienst in München
seit November 1977: Regierungsrat z.A. bei der bayer. Finanzverwaltung

